



Conselho de Recursos Fiscais

Processo nº 079.851.2011-4

Acórdão nº 527/2015

Recursos HIE/VOL/CRF-307/2013

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
1ª RECORRIDA : FARMÁCIA DIAS LTDA.
2ª RECORRENTE: FARMÁCIA DIAS LTDA.
2ª RECORRIDA : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
PREPARADORA : RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE.
AUTUANTE(S): ÁUREA LÚCIA DOS S. S. VILAR.
RELATOR(A): CONSº. GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO
REL(A). VOTO
DIVERGENTE : MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL. ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. ICMS-SUBSTITUIÇÃO RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS). ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS). CONTA MERCADORIAS. REGIME ESPECIAL. PRELIMINARES. AFASTADAS. MULTA POR INFRAÇÃO. REDUZIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. PROVIMENTO PARCIAL DOS RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO.

- AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL (LEVANTAMENTO QUANTITATIVO). A constatação de estoque a descoberto através de levantamento quantitativo de mercadorias denuncia venda de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Ajustes realizados nos estoques, inicial e final, de cada exercício modificaram os valores apurados no auto de infração.

- **ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS.** Cabe penalidade por descumprimento de obrigação acessória aos que omitirem ou prestarem informações divergentes ao Fisco. Valores ajustados em virtude dos limites impostos pela legislação.

- **FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES (ESCRITA FISCAL).** A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Inconsistência no arquivo magnético levou à sucumbência de parte dos valores apurados, por insuficiência de provas.

- **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Diferença tributável com mercadorias sujeitas à substituição tributária, detectada em Conta Mercadorias, por não satisfazer a equação $EI + COMPRAS = VENDAS + EF$. Excluídos os valores da infração em razão da incerteza e iliquidez do crédito apurado, tendo em vista que o valor de venda das mercadorias, mesmo abaixo do custo, não guarda qualquer relação com o recolhimento do ICMS ST pelas entradas. .

- **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMPLEMENTAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA).** O descumprimento de suas obrigações perante o Fisco, deixou o contribuinte incapacitado de usufruir do Regime Especial, levando a fiscalização a exigir a complementação do imposto.

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Diferença tributável detectada na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS acarretando o lançamento tributário. Erro aritmético acarretou a redução dos valores apurados.
- ICMS-SUBSTITUIÇÃO RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS). Recolhimentos incompatíveis com a carga tributária estabelecida na legislação acarretaram o lançamento de ofício da diferença tributável. Cancelados os valores referentes às saídas internas do exercício de 2010 em virtude de concorrência.
- CONTA MERCADORIAS. A existência de CMV negativo, no exercício de 2007, representa uma patologia fiscal que denuncia indício tributário, entretanto, não possibilita a exigência do imposto, através do levantamento da Conta Mercadoria, pelo simples fato da negatividade no custo mercantil das operações. Reduzido o crédito tributário, do exercício de 2009, face a exclusão das operações não tributadas.
- Reduzida a multa aplicada em razão de Lei Nova ser mais benéfica ao contribuinte.

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

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria com voto de desempate da Conselheira Presidente pelo recebimento dos recursos **HIERÁRQUICO**, por regular, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo **PARCIAL PROVIMENTO** de ambos, para alterar quanto aos valores a decisão monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000292/2011-89**, lavrado em 21.6.2011, contra a empresa **FARMÁCIA DIAS LTDA.**, inscrita no CCICMS estadual sob o nº 16.145.253-1, já qualificada nos autos, e fixar o crédito tributário no valor de R\$ 1.952.296,92 (um milhão, novecentos e cinquenta e dois mil, duzentos e noventa e seis reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 904.924,51 (novecentos e quatro mil, novecentos e vinte e quatro reais e cinquenta e um centavos) de **ICMS**, por infringência aos artigos **150 e 172 c/c o art. 391, § 7º, II; 397, I e 399, I; 306 e seus parágrafos c/c o art. 355; arts. 158, I e 160, I c/c o art. 646; arts. 391, 399 e 106; arts. 38, IV, 41, § 12, 408, parágrafo único, 667, V, “c”;** arts. **395, 397, III e 399, II, “b”;** arts. **158, I e 160, I c/c o art. 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS-PB**, e R\$ 1.047.372,41 (um milhão, quarenta e sete mil, trezentos e setenta e dois reais e quarenta e um centavos) de multa por infração, na forma dos artigos **82, V, “c”;** **85, IX, “k”;** **82, V, “f”;** **82, V, “e”;** **82, V, “g”;** **82, II, “e”;** **82, V, “c”;** **82, V, “g”;** e **82, V, “a”**, da Lei nº **6.379/96**, com as alterações advindas da Lei Estadual nº **10.008, de 5 de junho de 2013**.

Ao mesmo tempo cancelo, por indevido, o montante de R\$ 4.095.247,63 (quatro milhões, noventa e cinco mil, duzentos e quarenta e sete reais e sessenta e três centavos), sendo R\$ 1.038.123,03 de ICMS e R\$ 3.057.124,60 de multa por infração, em face dos fundamentos acima expendidos.

Recorre-se à Instância Especial na expressão do artigo 730, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

P.R.E

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 23 de outubro de 2015.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Consª. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento, acompanhando o voto vencedor os Conselheiros PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, GLAUCO CAVALCANTI MONTINEGRO, após o desempate da Conselheira Presidente, ficando vencido o voto do relator ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO, que foi acompanhando pelos Conselheiros FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Assessora Jurídica



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

RECURSO HIE/VOL Nº 307/2013

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS - GEJUP.

1ª RECORRIDA: FARMÁCIA DIAS LTDA.

2ª RECORRENTE: FARMÁCIA DIAS LTDA.

1ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. PROC. FISCAIS - GEJUP.

PREPARADORA : RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE

AUTUANTE: ÁUREA LÚCIA DOS S. S. VILAR

RELATOR: CONS. GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO

RECURSO HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO. PROVIMENTO DE AMBOS. PRELIMINARES. AFASTADAS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL. ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. ICMS-SUBSTITUIÇÃO RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS). ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS). CONTA MERCADORIAS. REGIME ESPECIAL. MULTA POR INFRAÇÃO. REDUZIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL (LEVANTAMENTO QUANTITATIVO). A constatação de estoque a descoberto através de levantamento quantitativo de mercadorias denuncia venda de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS. Cabe penalidade por descumprimento de obrigação acessória aos que omitirem ou prestarem informações divergentes ao Fisco. Valores ajustados em virtude dos limites impostos pela legislação.

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES (ESCRITA FISCAL). A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Detectada a omissão de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, cabe o lançamento de ofício do imposto.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMPLEMENTAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA). O descumprimento de suas obrigações perante o Fisco, deixou o contribuinte incapacitado de usufruir do Regime Especial, levando a fiscalização a exigir a complementação do imposto.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Diferença tributável detectada na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS acarretando o lançamento tributário.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS). Recolhimentos incompatíveis com a carga tributária estabelecida na legislação acarretaram o lançamento de ofício da diferença tributável.

CONTA MERCADORIAS. A existência de CMV negativo, no exercício de 2007, representa uma patologia fiscal que denuncia indício tributário, entretanto, não possibilita a exigência do imposto, através do levantamento da Conta Mercadoria, pelo simples fato da negatividade no custo mercantil das operações.

Procedente o levantamento relativo ao exercício de 2009.

Reduzida a multa aplicada em razão de Lei Nova ser mais benéfica ao contribuinte.

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

RELATÓRIO

Em exame o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000292/2011-89, lavrado em 21/06/2011, contra a empresa FARMÁCIA DIAS LTDA. ME., inscrição estadual nº 16.145.253-1, com ciência por via postal, com AR, em 14/07/2011 (fls. 21), onde, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2010, constam as seguintes denúncias:

AQUISIÇÃO DE MERC. CTE. DO ANEXO 05 SEM N. FISCAL >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, adquiriu mercadorias sob a égide da Substituição Tributária sem nota fiscal.

ARQUIVO MAGNÉTICO INFORMAÇÕES OMITIDAS >> O contribuinte está sendo autuado por omitir no arquivo magnético/digital, informações constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios.

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO >> Aquisição de mercadorias consignadas em documento(s) fiscal(is), com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >>
Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

NOTA EXPLICATIVA:

TAL IRREGULARIDADE FICOU EVIDENCIADA PELA OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DETECTADA ATRAVÉS DA CONTA MERCADORIAS DOS EXERCÍCIOS DE 2007 E 2008 FACE O DESCUMPRIMENTO DOS INCISOS III E IV DO ART. 5 DO DECRETO 31.072/2010.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >>
Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

NOTA EXPLICATIVA:

COMPLEMENTAÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA PELO NÃO CUMPRIMENTO DO PARÁGRAFO TERCEIRO DO ARTIGO PRIMEIRO E DO ARTIGO QUINTO DO DECRETO 31.072/2010.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

NOTA EXPLICATIVA:

IMPOSTO DEVIDO COMPROVADO PELA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE ICMS, TOMADO POR BASE ARQUIVOS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS RECEPCIONADAS PELO CONTRIBUINTE. DEMONSTRADO ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR, DEVIDO AO FATO DO CREDITAMENTO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, BEM COMO DE NÃO SE DEBITAR DE MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. ARTIGOS INFRINGIDOS: ART. 60 I E II E ART 82 IV DO RICMS DECRETO 18.930/97. PENALIDADE PROPOSTA ART. 82 II, “E” DA LEI 6.379/96.

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) >> Falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo contrariando dispositivos legais, adquiriu mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto retido a menor.

NOTA EXPLICATIVA:

OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM O INCISO I, DO ART. 1º DO DECRETO 31.072/2010.

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00) >> Falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo contrariando dispositivos legais, vendeu mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto retido a menor.

NOTA EXPLICATIVA:

OPERAÇÕES DE SAÍDA/INTERNA DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM O INCISO III, DO ART. 1º DO DECRETO 31.072/2010.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento Conta Mercadorias.

Foram dados como infringidos os artigos 150 e 172 c/c 391, §7º, II; 397, I e 399, I; artigos 306 e parágrafos c/c 335; artigos 158, I; 160, I c/fulcro 646; artigos 391 e 399; artigo 399; artigo 106; artigo 38, IV, 41, §12, 408, parágrafo único, 667, V, “c”; artigos 395 c/c 397, III e 399, II, “b”; artigos 158, I e 160, I c/fulcro 643, §4º, II e 646; todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97, e propostas as penalidades previstas nos artigos 82, V, “c”; 85, IX, “k”; 82, V, “f”; 82, V, “c”; 82, V, “g”; 82, II, “e”; 82, V, “c”; 82, V, “g” e 82, V, “a”; da Lei nº 6.379/96.

E apurado um crédito tributário no valor de **R\$ 6.047.544,55**, sendo **R\$ 1.943.047,54** de ICMS e **R\$ 4.104.497,01** de multa por infração.

Inconformada com a autuação, a autuada apresentou reclamação, em 15/08/2011 (fls. 2.682/2.691), tendo a autuante oposto Contestação conforme fls. 2.796/2799.

Sem informações de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos (fls. 2.801) e remetidos para a Gerência de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foi efetuada juntada de documentos, sendo o processo distribuído para o julgador **Petrônio Rodrigues Lima**, que se pronunciou pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal, fixando o crédito tributário em **R\$ 5.799.128,90**, sendo **R\$ 1.941.570,79** de ICMS e **R\$ 3.857.558,11** de multa por infração, recorrendo hierarquicamente da decisão (fls. 2.900/2.924).

Sendo cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, com AR, em 01/11/2012 (fls. 2.926), a autuada protocolou Recurso Voluntário perante este Colegiado em 04/12/2012 (fls. 2.930/2.954).

No seu recurso, após um relato dos fatos, requer em preliminar a nulidade do feito fiscal em razão dos seguintes fatos:

Cerceamento do direito de defesa em razão de não ter sido citada para apreciação dos documentos acostados aos autos em 15/08/2012 (fls. 2.872/2.899), sendo-lhe, assim, retirada a oportunidade de oferecer contraditório.

Proclama a recorrente que as notas fiscais trazidas aos autos são divergentes daquelas apresentadas no relatório de fiscalização e que o levantamento quantitativo das fls. 2.872/2.875 também apresenta divergência do apresentado nas fls. 127 e citado no relatório da auditoria fls. 17, consignando nulidade processual.

Cerceamento do direito de defesa por falta de documentos nos autos que comprovem a infração. Diz a recorrente que diante das infrações AQUISIÇÃO DE MERC. CTE. DO ANEXO 05 SEM N. FISCAL, ARQUIVO MAGNÉTICO INFORMAÇÕES OMITIDAS, FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO, FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA e ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR, apontadas na ação fiscal, não foram apresentadas as notas fiscais que motivaram a autuação.

Prossegue a autuada afirmando que, em consulta ao portal www.nfe.fazenda.gov.br, através das chaves de acesso informadas, obteve resultados totalmente divergentes aos apresentados pela fiscalização, no que diz respeito ao número das notas, valores, e razão social do emitente, citando o doc. 01 acostado aos autos.

Na sequência, após declarar que os fatos comprometem a liquidez e credibilidade do crédito tributário apurado, apresenta planilha com notas fiscais de diversos fornecedores, onde alude divergências com as apresentadas no CD ROM e apontadas no auto de infração.

Informa, ainda, que as referidas notas fiscais se encontram registradas nas fls. nº 80, 57, 71 e 76 do Livro de Registro de Entradas, cujas cópias anexa aos autos como doc. 02, observando que boa parte das notas fiscais se refere a simples faturamento para entrega futura, devoluções, remessas de amostra grátis, bonificação e brindes.

Cerceamento do direito de defesa por imprecisão no levantamento da fiscalização.

Diz a recursante que não foram apontados os dispositivos legais contrariados e reafirma a divergência entre os valores do levantamento quantitativo apresentado nas fls. 920, 127 e 2.872.

No mérito, destaca que as notas fiscais listadas pela fiscalização para o exercício de 2009 no CD-ROM foram devidamente registradas no livro de Registro de Entradas (fls. 930/1.082). Aditando que o julgador singular caiu em equívoco ao afirmar que o procedimento do autuante tomou como base as notas fiscais acostadas às folhas 150 a 598 do processo, pois não há as citadas notas fiscais nas citadas folhas.

Prossegue afirmando que o levantamento fiscal incluiu notas fiscais referentes a simples faturamento para entrega futura, devolução de mercadorias, amostra grátis, bonificação, doação e brindes, que não deveriam compor a base de cálculo do imposto.

Diz que o levantamento da Conta Mercadorias não poderia ter sido realizado já que possui escrita contábil regular registrada na Junta Comercial do Estado.

No que diz respeito à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição referente ao exercício de 2010, alega que não se encontra nos autos as notas fiscais que originaram a denúncia.

Em seguida, declara que a multa de 5% aplicada em razão de informações omitidas no arquivo magnético não se aplica ao caso em tela apontando o Acórdão nº 237/2012.

Sobre a falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária nos exercícios de 2007, 2008 e 2010, assevera que a infração referente ao exercício de 2007 é improcedente haja vista ter sido fulminado o arbitramento através da Conta Mercadorias, conforme Acórdão 031/2005. Autuação Improcedente.

Quanto ao exercício de 2010, há de se considerar a impugnação do levantamento no exercício diante das nulidades já citadas em preliminar.

Ademais, afirma que não caberia a aplicação da multa de 200% pois o texto do art. 82 do RICMS/PB apenas se aplica aos que deixarem de reter e/ou recolher o imposto retido na fonte, alegando que em momento algum deixou de reter ou recolher o imposto devido. Diz que apenas cumpriu o Regime Especial previsto no Decreto nº 31.072/2010.

Mais adiante, proclama que a fiscalização imputou equivocadamente um valor de R\$ 25.583,47, a título de falta de recolhimento do ICMS, em razão da apropriação indevida de créditos fiscais referentes a operações sujeitas à substituição tributária. Diz a recorrente que em algumas notas fiscais constam produtos sujeitos à substituição tributária e à tributação normal, sendo impossível identificá-las em razão da fiscalização não ter listado as referidas notas fiscais.

Finalmente, requer que se dê provimento ao recurso no sentido de que sejam deferidas as preliminares ou, alternativamente, que sejam acolhidas as impugnações apresentadas no mérito para que seja cancelado o auto de infração.

Por sua vez, a autuante se manifestou em contra-arrazoado (fls. 4.097/4.127), onde descreve as infrações, normas infringidas e metodologia utilizada no lançamento de ofício.

Em seguida, se mostra surpresa com a suscitação de nulidade, por parte da autuada, alegando cerceamento do direito de defesa por falta de citação, observando que a recorrente incorreu em equívoco nas suas consultas pois, na listagem de todas as notas fiscais, foram disponibilizados os números das notas, data de emissão, dados do emitente, descrição dos produtos, e valores de ICMS, que permitem a correta identificação e localização no banco de dados.

No tocante aos documentos apresentados com divergência, diz que ocorreu apenas erro na soma dos valores, não se verificando alteração no valor real de base de cálculo de qualquer nota fiscal apresentada nem no valor em contenda.

No que tange ao cerceamento do direito de defesa por falta de documentos indicativos da infração, diz que as informações referentes às notas fiscais relativas ao exercício de 2010 se encontram disponibilizadas em CD ROM, facilitando o acesso dos arquivos eletrônicos, posto que as notas fiscais eletrônicas configuram documentos de existência exclusivamente digital.

No que diz respeito à alegação de que algumas notas referenciavam operações de faturamento para entrega futura, devoluções, remessas de amostra grátis, bonificação e brindes, assevera que o julgador singular verificou que tais notas fiscais tinham como natureza da operação Venda Sub. Trib. Fora do Estado, Venda Normal no Estado, Venda de Mercadoria Adquirida de Terceiros e Venda de Prod. Estabelecimento.

Solicita a manutenção da infração salientando que tais notas fiscais não foram registradas sequer na Guia de Informação Mensal – GIM e que os Livros de Registro de Entradas, de Saídas e Apuração do ICMS, referentes ao exercício de 2010, tiveram seus

pedidos de autenticação registrados no sistema em 06.07.2011, sendo que a fiscalização teve início em 27/12/2010 (fls. 22). Ressalve-se que o auto de infração foi lavrado em 29.06.2011, com ciência em 14/07/2011 e que, em consulta realizada em 25.03.2011, não havia registro de nenhum requerimento de autenticação.

Em relação ao cerceamento do direito de defesa por imprecisão no levantamento da fiscalização, reitera as explicações feitas anteriormente quanto às divergências dos quadros de fls. 884/920 e 2872/2876.

No mérito, declara que as notas fiscais, informadas pela recorrente como registradas no Livro de Entradas, foram objeto de consulta equivocada, não sendo as mesmas informadas pela fiscalização.

Afirma ser improcedente a alegação da recorrente de que a acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição foi baseada em dados incertos, tendo em vista que todas as informações referentes as aludidas notas fiscais foram disponibilizadas em CD ROM, possibilitando o acesso na base de dados da NF-e.

Declara sua concordância com o julgador monocrático por ter subtraído do crédito tributário original os valores referentes às infrações de Arquivo Magnético – Informações Omitidas e ICMS – Substituição Tributária do exercício de 2007 por ter apresentado CMV negativo.

No que se refere ao ICMS Substituição Tributária, exigido como complementação da carga tributária, afirma que simplesmente aplicou as cláusulas terceira e sexta do Decreto nº 31.072/2010, em razão da autuada não ter cumprido as exigências da legislação.

Na acusação de falta de recolhimento do ICMS verificada através da reconstituição da conta corrente do ICMS, a fazendária fez as planilhas apresentando novos valores para o ICMS a exigir (fls. 4.126).

Quanto à multa aplicada, diz que apenas cumpriu o que determina a legislação tributária.

Por fim, requer que seja reconhecido o crédito tributário original julgue improcedente a acusação.

Este é o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Hierárquico e Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000292/2011-89**, lavrado em 21/06/2011, contra a empresa em epígrafe, com exigência do seguinte crédito tributário:

=> Crédito Tributário	ICMS	MULTA	TOTAL
Aquisição de mercadoria do anexo 5 sem NF	185.472,63	370.945,26	556.417,89
Arquivo magnético – Informações Omitidas	-	243.985,40	243.985,40
Falta de Lançamento de NF de Aquisição	829.567,37	1.659.134,74	2.488.702,11
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	67.859,41	135.718,82	203.578,23
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	332.181,41	664.362,82	996.544,23
Falta de Recolhimento do ICMS	25.583,47	25.583,47	51.166,94
ICMS-ST Retido a menor (Op Interestaduais)	4.839,00	9.678,00	14.517,00
ICMS-ST Retido a menor (Saídas Internas)	135.596,48	271.892,96	407.839,44
Omissão de Saídas - Conta Mercadorias	361.597,77	723.195,54	1.084.793,31
Total	1.943.047,54	4.104.497,01	6.047.544,55

De início, cabe-nos reconhecer a tempestividade do recurso do contribuinte, visto que a ciência da decisão de primeira instância se deu no dia 01/11/2012 e o recurso foi protocolado no dia 04/12/2012. Saliente-se que, sendo o dia seguinte ao da ciência um feriado e os dias 03/11/2012 e 04/11/2012, um final de semana, o início do prazo de contagem só se daria em 05/11/2012, portanto dentro do prazo delimitado pelo art. 721 do RICMS/PB.

Ab initio, abordando as arguições de nulidade expostas pela recorrente, ressaltamos que não se vislumbra, nos autos, elementos suficientes para invalidar o feito fiscal, em virtude de estarem corretamente delineadas, na peça acusatória, a natureza da infração e a pessoa do infrator, conforme nos leciona o parágrafo único do art. 695, *verbis*:

Art. 695. (...)

Parágrafo único. As incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do processo, quando dele constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator.

Com relação ao cerceamento do direito de defesa, apontado pela recorrente, em razão de não lhe ter sido dada a oportunidade de oferecer contraditório em função de novos documentos acostados aos autos, em 15/08/2012 (fls. 2.872/2.899), resta considerar que os referidos documentos não se tratam de provas novas acostadas aos autos, mas apenas da reprodução de documentos já constantes dos autos (fls. 916/917) e de espelhos de consultas de notas fiscais já referenciadas no processo em nada influenciando nos valores dos créditos tributários já apurados.

Da mesma forma, a alegada divergência, nos valores apresentados no levantamento quantitativo (fls. 127, 929 e 2.872), se trata apenas de erro de soma na planilha, como afirma a autuante em suas contrarrazões (fls. 4.111), sendo correto o valor de R\$ 6.718,97, conforme lançado no auto de infração.

Como se observa, o intento da recorrente é obter a nulidade do processo com base no art. 398 do CPC abaixo transcrito:

Art. 398. Sempre que uma das partes requerer a juntada de documento aos autos, o juiz ouvirá, a seu respeito, a outra, no prazo de 5 (cinco) dias.

No entanto, o entendimento dos tribunais superiores é de que a nulidade não ocorrerá caso não se comprovar o efetivo prejuízo para as partes, seguindo o princípio *pas nullités sans grief*. Assim ocorreu no julgamento do REsp 806153 RS 2005/0212048-0 (STJ):

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. AÇÃO POPULAR. CONTRATO ADMINISTRATIVO. Ausência de ilegalidade e lesividade. REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. FATO NOVO SUPERVENIENTE. APLICAÇÃO DO ART. 492 DO CPC . **JUNTADA DE DOCUMENTO. VISTA À PARTE CONTRÁRIA.** PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS. 1. A nulidade do julgado, por suposta ofensa ao art. 398 do CPC , não ocorre pela ausência de intimação de uma das partes, para manifestação acerca de documentos juntados aos autos pela parte adversa, salvo comprovação de efetivo prejuízo para os fins de justiça do processo, à luz do princípio *pas des nullités sans grief*. Precedentes do S.T.J: REsp 868.688/MG, DJ 22.10.2007; AgRg no Ag 782446/RJ, DJ 20.09.2007 e REsp 902431/RS, DJ 10.09.2007. 2. O princípio da instrumentalidade das formas revela que: "as exigências formais do processo só merecem ser cumpridas a risca, sob pena de invalidade dos atos, na medida em que isso seja indispensável para a consecução dos objetivos desejados."

Ademais, nunca é demais lembrar que a autuada teve, a todo tempo, o direito de pedir vista ao processo, se não o fez, foi por sua única e exclusiva vontade. Tal faculdade encontra-se prevista no art. 700, II, do RICMS/PB, abaixo reproduzido:

Art. 700. O preparo dos processos é atribuído à repartição arrecadadora da localidade em que ocorrer a sua instauração, compreendendo:

(...)

II – a "vista" do processo aos acusados e aos autores do procedimento;

A recorrente também suscita cerceamento de defesa alegando que a fiscalização não apresentou nos autos cópias das notas fiscais que motivaram a autuação. Diz, ainda, que há divergência de informações em algumas notas fiscais apontadas pela fiscalização em relação ao número das notas, valores e razão social do emitente, afirmando que as referidas notas fiscais foram registradas no Livro de Registro de Entradas apresentados em sede de Recurso.

Ora, não há como prosperar as alegações da recorrente, pois as notas fiscais motivo da infração, estão perfeitamente identificadas no processo, onde constam o número das mesmas, o emitente, a data de emissão e o valor contábil. Com relação ao exercício de 2008, além da relação (fls. 244 a 268) foram apresentadas cópias das referidas notas fiscais conforme fls. 1.083/2.680. Para o exercício de 2010, por se tratarem de notas fiscais eletrônicas, foi anexado aos autos (fls. 146) CD com relação das notas fiscais referentes ao exercício.

Neste sentido, torna-se irrelevante para o processo se a recorrente por desconhecimento ou outro motivo não teve sucesso na pesquisa por ter efetuado a busca na base de dados pela chave de acesso.

No que tange ao cerceamento de defesa alegado em razão de imprecisão no levantamento da fiscalização em razão das divergências apontadas nos levantamentos de fls. 127, 929 e 2.872, o assunto já foi tratado anteriormente.

É oportuno ressaltar que foi posteriormente verificado, pela autuante, que o valor de R\$ 17,15, referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária, na verdade seria de R\$ 3.321,11, no entanto, a própria autuante reconhece que esse valor complementar só poderia ser cobrado através de outra ordem de serviço (fls. 4.118).

A recorrente, ainda, faz alusão a uma possível distorção nos valores dos estoques inicial e final que foram apresentados zerados no levantamento quantitativo quando houve movimentação no período, no entanto se limita a apresentar uma amostragem sem apontar os valores divergentes.

Pelos motivos expostos, rechaço as preliminares suscitadas e passo ao exame do mérito.

MÉRITO

Aquisição de Mercadorias do Anexo V sem Nota Fiscal Levantamento Quantitativo de Mercadorias

Na primeira acusação, o contribuinte foi autuado com base nos valores apurados em levantamento quantitativo de mercadorias nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, conforme planilhas de fls. 125/127, 147/243, 568/742 e 884/929.

Como se sabe, o levantamento quantitativo de mercadorias é um procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado.

A constatação de estoque a descoberto, mediante levantamento quantitativo de mercadorias, constitui comprovação suficiente de aquisições de mercadorias sem documento fiscal, sujeitando-se o contribuinte ao pagamento do imposto, por substituição tributária, na forma dos artigos 391, §7º, II; 397, I e 399, I; todos do RICMS/PB, *verbis*:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao (Lei nº 7.334/03):

(...)

§ 7º Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:

(...)

II - qualquer possuidor, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto.

Art. 397. O recolhimento do imposto devido por contribuintes que realizem operações sujeitas à substituição tributária far-se-á nas seguintes formas:

I - nas entradas de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, para comercialização neste Estado, quando não houver retenção na origem:

a) através do DAR modelo 1, quando o contribuinte regularmente inscrito possuir regime especial para dilação de prazo, concedido pelo Secretário de Estado da Receita, previsto no § 3º do art. 106;

b) através do DAR modelo 3, nos demais casos;

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

No seu recurso, a recorrente alega que as notas fiscais listadas pela fiscalização, para o exercício de 2009, no CD-ROM, foram devidamente registradas no Livro de Registro de Entradas (fls. 930/1.082) e que o levantamento fiscal incluiu notas fiscais referentes a simples faturamento para entrega futura, devolução de mercadorias, amostra grátis, bonificação, doação e brindes, que não deveriam compor a base de cálculo do imposto.

As palavras da recorrente carecem de sentido, tendo em vista que a acusação foi baseada em levantamento quantitativo de mercadorias onde foi detectado estoque a descoberto de mercadorias, denunciando aquisição de mercadorias sem a documentação fiscal correspondente, ensejando a falta de pagamento do ICMS-ST relativo a essas operações, em claro descumprimento aos artigos 158 e 160 do RICMS-PB, *verbis*:

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;

Dessa forma, mantenho a decisão singular por considerar regular o lançamento fiscal.

Arquivo Magnético – Informações Omitidas

Na presente denúncia, o contribuinte foi autuado por descumprimento de obrigação acessória em virtude de as informações apresentadas pela empresa, nos arquivos magnéticos (GIM's), referentes aos períodos de janeiro a dezembro

de 2008 e janeiro a dezembro de 2010, não espelhavam realidade fiscal registrada nos livros fiscais obrigatórios, conforme disciplina o art. 85, inciso IX, alínea “k” da Lei nº 6.379/96, abaixo transcrito:

Art. 85. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

IX - de 05 (cinco) a 400 (quatrocentas) UFR-PB, aos que cometerem as infrações relativas a processamento de dados, abaixo relacionadas:

(...)

k) omitir ou apresentar informações divergentes das constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios – multa equivalente a 5% (cinco por cento) do somatório dos valores totais dos documentos de entrada e saída que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, não podendo a multa ser inferior a 20 (vinte) UFR-PB;

Com efeito, a criação de tal sanção surgiu da necessidade de compelir os contribuintes a apresentarem informações fidedignas ao Fisco, quando da entrega do arquivo magnético/digital, integrante da Guia de Informação Mensal do ICMS - GIM, penalizando aqueles que prestassem informações com inobservância da legislação tributária.

Em primeira instância, o julgador singular decidiu pela improcedência da acusação, acompanhando decisão deste Colegiado prolatada no Acórdão nº 237/2012 (fls. 2.909/2.910), que entendeu como ineficaz a aplicação das penalidades previstas no art. 85, em virtude de aparente contradição com os critérios estabelecidos no art. 80, I:

Art. 80. *As multas serão calculadas tomando-se como base:*

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), prevista no art. 184 desta Lei, vigente no exercício em que se tenha constatado a infração;

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

III - o valor do acréscimo de que trata o art. 90.

Divergindo dessa interpretação eminentemente gramatical, entendemos que ao proceder dessa maneira o julgador monocrático simplesmente ab-rogou uma norma válida e vigente perante o ordenamento jurídico estadual, atitude que só deve ser tomada em casos irremediáveis.

Com efeito, a interpretação feita pela letra da lei, se mostra como limitada, por explorar em demasia os equívocos nela existente, deixando de lado o fim a que ela se propõe, neste caso, melhor alternativa seria a aplicação do art. 5º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Ora, o Capítulo XIII da Lei 6.379/96, no qual estão inclusos os artigos 80 a 90, tem como objetivo regular as penalidades a serem aplicadas aos que desrespeitarem a legislação tributária.

Note-se, neste ponto, que as regras expressas no art. 80, I, da mencionada Lei, têm caráter geral, com o objetivo maior de classificar as penalidades do que o de atribuir parâmetros, assim o dispositivo do art. 80, I, diz respeito às penalidades por falta de cumprimento de obrigação acessória, que tomam como base a Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB).

Por outro lado, as regras estabelecidas no art. 85 são de caráter mais específico, apresentando as infrações e as sanções que serão aplicadas, sendo inequívoco, no caso do art. 85, IX, “k”, que a inteligência da norma é sancionar o infrator de acordo com o valor omitido ou apresentado em divergência.

Recorde-se, neste ponto, que uma das soluções para as antinomias aparentes é considerar que a norma mais específica deve prevalecer sobre a norma de sentido geral.

Dessa forma, não bastasse o brocardo “*lex specialis derogat legi generali*”, entendo que o dispositivo do art. 85, IX, “k” trata-se de regra válida, vigente e eficaz, por considerar que sua aplicação vai ao encontro aos fins sociais que se quer atingir. Ressalvando, no caso concreto, sua adequação aos limites estabelecidos no inciso IX, do mesmo artigo.

Voltando aos autos, não há como negar que a denúncia formulada pela fiscalização “*Arquivo Magnético – Informações Divergentes, por ter o contribuinte apresentado no arquivo magnético/digital, informações divergentes das constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios*”, denota fato ocorrido no mundo jurídico que se subsume perfeitamente à hipótese de incidência prevista na norma tributária, qual seja: *omitir ou apresentar informações divergentes das constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios*, tornando insustentável o entendimento que o fato denunciado não encontrava amparo na norma de regência.

Dessa forma, considero acertada a multa de 5% (cinco por cento), aplicada pela fiscalização, por cada divergência observada entre os valores constantes dos livros fiscais e aqueles informados na declaração mensal da autuada, conforme planilha anexada às fls. 04/05.

Entretanto, considerando os limites entre 5 (cinco) e 400 (quatrocentas) UFR-PB - Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba, estabelecidos no art. 85, IX, da Lei nº 6.379/96, as penalidades aplicadas devem se ajustar aos valores impostos pela norma supra mencionada. Assim, divergindo da decisão de Primeira Instância, concluo por considerar devidos os seguintes valores para a infração:

INFRAÇÃO	PERÍODO	VALORES AUTUADOS	LIMITE 400 UFR-PB	MULTA APLICADA
ARQ. MAGNÉTICO	01/2008	227,73	10.500	227,73
ARQ. MAGNÉTICO	02/2008	754,34	10.576	754,34
ARQ. MAGNÉTICO	03/2008	1.427,79	10.636	1.427,79
ARQ. MAGNÉTICO	04/2008	1.414,66	10.688	1.414,66
ARQ. MAGNÉTICO	05/2008	499,91	10.740	499,91
ARQ. MAGNÉTICO	06/2008	1.904,71	10.796	1.904,71

ARQ. MAGNÉTICO	07/2008	14.884,70	10.884	10.884,00
ARQ. MAGNÉTICO	08/2008	6.770,97	10.964	6.770,97
ARQ. MAGNÉTICO	09/2008	2.500,64	11.020	2.500,64
ARQ. MAGNÉTICO	10/2008	3.954,87	11.052	3.954,87
ARQ. MAGNÉTICO	11/2008	3.300,16	11.080	3.300,16
ARQ. MAGNÉTICO	12/2008	7.053,43	11.132	7.053,43
ARQ. MAGNÉTICO	01/2010	4.512,95	11.644	4.512,95
ARQ. MAGNÉTICO	02/2010	4.576,81	11.684	4.576,81
ARQ. MAGNÉTICO	03/2010	9.501,04	11.772	9.501,04
ARQ. MAGNÉTICO	04/2010	1.061,52	11.864	1.061,52
ARQ. MAGNÉTICO	05/2010	13.946,49	11.928	11.928,00
ARQ. MAGNÉTICO	06/2010	12.801,88	11.996	11.996,00
ARQ. MAGNÉTICO	07/2010	14.417,37	12.044	12.004,00
ARQ. MAGNÉTICO	08/2010	11.264,17	12.044	11.264,17
ARQ. MAGNÉTICO	09/2010	26.852,04	12.048	12.048,00
ARQ. MAGNÉTICO	10/2010	50.804,17	12.052	12.052,00
ARQ. MAGNÉTICO	11/2010	43.549,41	12.108	12.108,00
ARQ. MAGNÉTICO	12/2010	6.003,64	12.196	6.003,64
TOTAIS		243.985,40		149.749,34

Falta de Lançamento de Nota Fiscal de Aquisição

Nesta denúncia, presume-se que, ao deixar de efetuar o registro das notas fiscais de entradas de mercadorias nos livros próprios, o contribuinte omitiu receitas pretéritas, caracterizando saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646 do RICMS-PB, *verbis*:

“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, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.” (g.n.)

Como se observa, a falta do registro das notas fiscais de entrada de mercadorias nos livros próprios da empresa impõe a transferência do ônus da prova negativa de aquisição, sob a razão de que foram realizadas compras sem utilização de receita legítima constante do caixa escritural.

In casu, a fiscalização autou o contribuinte por ter deixado de registrar notas fiscais de aquisição de mercadorias nos livros fiscais próprios, sendo apurado um ICMS a exigir, no exercício de 2008, no valor de **R\$ 151.959,30** e, no exercício de 2010, no valor de **R\$ 677.591,06**, conforme demonstrativos de fls. 122/123.

Como prova da acusação, encontram-se anexados aos autos a relação das notas fiscais não declaradas com o respectivo demonstrativo (fls. 244/269), cópia do Livro de Registro de Entrada (fls. 270/567) e as cópias das Notas Fiscais referentes ao exercício de 2008 (fls. 1.083/2.680). No que diz respeito ao exercício de 2010, consta CD com a listagem das notas fiscais eletrônicas e demonstrativo (fls. 244/269) e cópia do Livro de Registro de Entradas (fls. 3.146/3.245).

Por sua vez, os argumentos da autuada de que as notas fiscais, referentes ao exercício de 2009, estão registradas no Livro de Registro de Entrada, são totalmente irrelevantes, tendo em vista de a acusação se referir aos exercícios de 2008 e 2010.

No tocante à alegação de que a base de cálculo contém operações de faturamento para entrega futura, devoluções, remessas de amostra grátis, bonificação e brindes, a recorrente não aponta quais são estas operações. Em contrapartida, a fazendária afirma que essas operações foram encontradas pela autuada em razão da equivocada pesquisa feita à base de dados do Portal da Nota Fiscal Eletrônica. Para comprovação do alegado, traz aos autos (fls. 2.877/2.897) consultas feitas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, onde se verifica que as operações se tratam de Venda Sub. Trib. Fora do Estado, Venda Normal no Estado, Venda de Mercadoria Adquirida de Terceiros e Venda de Prod. Estabelecimento.

Dessa forma, diante da contundência das provas arroladas pela fiscalização e sem que a recorrente tenha trazido aos autos documentos capazes de invalidar o lançamento efetuado, provando que as mercadorias não adentraram no seu estabelecimento, o que caracterizaria a improcedência da presunção, mantenho a decisão singular que considerou regular o procedimento fiscal.

Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária
Omissão de Saídas

Nesta acusação foi constatado, através de levantamento da Conta Mercadorias, que o contribuinte omitiu entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos exercícios de 2007 e 2008, sujeitando-se ao pagamento do imposto, na forma dos incisos III e IV do art. 1º do Decreto nº 31.072/2010, abaixo transcrito:

***Art. 1º** Fica autorizada a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos, enquadrados na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Fiscal (CNAE – Fiscal) 4644-3/01 – Comércio atacadista de produtos farmacêuticos de uso humano, que realizem operações com os produtos farmacêuticos constantes no Anexo 05 do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba – RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, que consiste na aplicação dos seguintes percentuais:*

(...)

III - 3,00% (três por cento), sobre o valor das saídas internas destinadas a contribuintes do ICMS;

IV - 3,00% (três por cento), sobre o valor das saídas internas destinadas a não contribuintes do ICMS, exceto hospitais, casas de saúde e estabelecimentos congêneres, bem como a órgãos públicos.

Conforme consta dos autos (fls. 128/129), o contribuinte apresentou diferenças tributáveis, nos exercícios de 2007 e 2008, referentes às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos valores de **R\$ 2.928,11** e de **R\$ 2.259.052,26**, respectivamente, sendo, assim, autuado pela fiscalização, que aplicou sobre

as saídas omitidas o percentual de 3% (três por cento) previsto no artigo 1º, III e IV, do Decreto nº 31.072/2010.

Cabe aqui ressaltar que a autuante cometeu um equívoco ao quantificar os valores para o exercício de 2008 que seria de R\$ 2.298.048,46, sujeitando o contribuinte a uma diferença de ICMS no valor de R\$ 38.996,20, que no entanto não poderão ser exigidos eis que foram alcançados pela decadência.

Considerando acertado o feito fiscal, ratifico a decisão da instância prima, para a infração.

Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária **Complementação da Carga Tributária**

Esta acusação tem como base o demonstrativo de fls. 124 onde a fiscalização, diante da não apresentação dos livros fiscais obrigatórios, no exercício de 2010, considerou que o contribuinte estava em situação irregular perante o Fisco Estadual, portanto sem os requisitos necessários para usufruir dos benefícios previstos no Decreto nº 31.072/2010.

Com efeito, o direito ao usufruto do Regime Especial de Tributação, estabelecido no Decreto acima referenciado, só se estende aos contribuintes que estejam em dia com suas obrigações fiscais, conforme prevê o inciso I, do §3º, do artigo art. 1º, do citado decreto:

Art. 1º

(...)

§ 3º Somente poderá usufruir do Regime Especial de Tributação o contribuinte devidamente inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba – CCICMS que preencha os seguintes requisitos:

I – esteja regular com suas obrigações fiscais;

Neste ponto, cabe lembrar que o cumprimento das obrigações, perante o Fisco, não se resume, apenas, ao pagamento do imposto devido, mas, também, no cumprimento das obrigações acessórias impostas pela legislação, conforme nos ensina o art. 5º do Decreto nº 31.072/2010.

Art. 5º São obrigações do contribuinte beneficiado pelo Regime Especial disposto neste Decreto, além das demais previstas no RICMS/PB:

(...)

III - manter sistema eletrônico de processamentos de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais e entregar, mensalmente, até o dia 10 (dez) do mês subsequente, via internet, os arquivos magnéticos com o registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por quaisquer meios, referentes à totalidade das operações de entradas e de saídas realizadas no período de apuração, atendendo às especificações técnicas estabelecidas no Anexo 06 do RICMS/PB (Convênio ICMS 57/95), com os tipos de registros 10, 11, 50, 54, 74, 75, 88 e 90;

No caso em exame, o contribuinte, ao deixar de apresentar os livros fiscais exigidos pela legislação (o que só veio a ser efetivado em sede de recurso, conforme cópia anexada ao processo de fls. 3.144/3.245), ficou em situação irregular perante o Fisco, ficando incapacitado de usufruir dos benefícios previstos no Regime Especial, sendo, então, autuado pela fiscalização que procedeu aos cálculos sem levar em consideração o Regime Especial, conforme demonstrativos anexados em CD.

Da mesma forma, configuram irregularidades a Aquisição de Mercadorias sem Nota Fiscal, Omissão de Arquivo Magnético, Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição, Falta de Recolhimento do ICMS-ST e Recolhimento do ICMS-ST a menor nas operações de saídas.

Assim, ratifico a decisão de primeira instância, mantendo os valores apurados no auto de infração por considerar regular a acusação.

Falta de Recolhimento do ICMS

A presente acusação foi circunstanciada através de reconstituição da Conta Corrente do ICMS, apresentada nas fls. 77, com base nas informações constantes nas GIM's (fls. 78/83 e 85/102) e nas notas fiscais referenciadas no CD, para o referido período, evidenciando diferenças tributáveis nos períodos de maio, junho, julho, agosto e setembro de 2009, sujeitando o contribuinte ao estabelecido no art. 60, I e II, do RICMS/PB, abaixo transcrito:

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 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;*

No entanto, nova reconstituição do Conta Corrente do ICMS, apresentada pela autuante (fls. 4.126), levaram ao cancelamento dos valores relativos aos períodos de maio/2009, junho/2009 e julho/2009, mantendo-se a exigência do imposto relativo aos períodos de **agosto/2009**, no valor de **R\$ 11.733,16** e **setembro/2009**, no valor de **R\$ 2.869,29**.

ICMS – Substituição Tributária Retido a Menor
(Entradas Interestaduais)

Nesta acusação, a autuante lançou diferença do ICMS, em razão de não ter sido observado pelo contribuinte o percentual de 6% (seis por cento) a ser aplicado nas entradas interestaduais com drogas e medicamentos, no período de 01/12/2007 a 31/12/2007, conforme previsto no art. 1º, I, do Decreto nº 31.072/2010, *verbis*:

Art. 1º Art. 1º Fica autorizada a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos, enquadrados na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Fiscal (CNAE – Fiscal) 4644-3/01 – Comércio atacadista de produtos farmacêuticos de uso humano, que realizem operações com os produtos farmacêuticos constantes no Anexo 05 do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba – RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, que consiste na aplicação dos seguintes percentuais:

I - 6,00% (seis por cento), sobre o valor das entradas interestaduais;

Sem maiores rodeios, foi observado pela fiscalização, conforme os demonstrativos de fls. 137 a 143, que os recolhimentos efetuados pelo contribuinte não atingiram o percentual de 6% (seis por cento) exigidos pela norma acima transcrita.

Assim, considerando correta a autuação mantenho o entendimento da julgadora singular para a infração.

ICMS – Substituição Tributária Retido a Menor
(Saídas Internas)

Esta acusação se refere à diferença tributável levantada pela fiscalização em virtude de o contribuinte não ter aplicado a carga tributária correta (3%), nas operações internas com drogas e medicamentos em desacordo com o art. 1º, III, do Decreto nº 31.072/2010, *verbis*:

Art. 1º Fica autorizada a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos, enquadrados na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Fiscal (CNAE – Fiscal) 4644-3/01 – Comércio atacadista de produtos farmacêuticos de uso humano, que realizem operações com os produtos farmacêuticos constantes no Anexo 05 do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba – RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, que consiste na aplicação dos seguintes percentuais:

(...)

III - 3,00% (três por cento), sobre o valor das saídas internas destinadas a contribuintes do ICMS;

De forma semelhante que à infração anterior, os valores recolhidos pelo contribuinte foram inferiores à carga tributária exigida no art. 1º, III, do Decreto nº 31.072/2010, conforme demonstram as planilhas de fls. 132 a 136.

Ratifico a decisão monocrática por considerar correto o feito fiscal.

Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis

(Conta Mercadorias)

A acusação em análise versa sobre diferença tributável levantada em **Conta Mercadorias**, onde o contribuinte, por não apresentar escrita contábil regular, ficou impossibilitado de apurar o lucro real, ficando, nos termos da legislação em vigor, obrigado a guardar uma margem de vendas num percentual de 30% sobre os valores obtidos para o CMV.

O método parte do princípio de que as receitas provenientes das vendas de mercadorias, fonte de recursos da empresa, devem ser suficientes para satisfazer todos os dispêndios do estabelecimento, assim considerados não apenas a aquisição de mercadorias para a revenda, mas também às despesas com pessoal, água, energia, pro labore, materiais de uso e consumo, aluguéis, e outras.

O procedimento é largamente utilizado e aceito como meio de aferição fiscal, estando disciplinado no artigo 643, §3º e 4º, II, do RICMS/PB, *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.

(...)

§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 de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com 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, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compra e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular. (g.n.).

Como se observa, o contribuinte, que não esteja obrigado ao regime de tributação pelo lucro real, deve guardar uma margem de vendas, em um percentual mínimo de 30% sobre o CMV, para fazer frente às despesas do estabelecimento.

Dessa forma, infere-se que essas despesas foram pagas com receitas de origem marginal (não contabilizadas), denotando omissão de receitas pretéritas provenientes de vendas de mercadorias sem emissão de nota fiscal e, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto devido, contrariando o que determinam os arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB, abaixo transcritos:

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;

Registre-se, ainda, que a matéria em apreço tem entendimento consubstanciado em posicionamento já firmado por esta Colenda Corte Fiscal, a exemplo do Acórdão infracitado:

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO – CONTA MERCADORIAS - MANTIDA A DECISÃO SINGULAR – AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

A Conta Mercadorias é uma aferição matemática que tem como resultado, após o arbitramento do lucro bruto com lastro no confronto entre os estoques, entradas, saídas e CMV, em face da diferença tributável verificada, a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis -Procedência da acusação.

Acórdão 396/2012. Recurso VOL/CRF- nº 236/2011.

Relator: Cons. Rodrigo Antônio Alves de Araújo

Ressalte-se que, neste caso, a prova da acusação é obtida por via indireta, ou seja: o simples fato de se constatar que as receitas auferidas pelo contribuinte não foram suficientes para cobrir as despesas do estabelecimento, **oferece a certeza** de que essas despesas foram quitadas com receitas marginais, caracterizando omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

Tratando-se de presunção relativa, caberia à autuada provar a improcedência da acusação. Contudo, a recorrente não trouxe aos autos elementos capazes de desconstituir os créditos lançados pela auditoria, nem ao menos outros valores de saídas, entradas e estoques que pudessem ilidir a acusação.

Por outro lado, a auditoria comprova a materialidade da acusação através de cópias dos livros e documentos fiscais juntados ao processo.

No caso em exame, a fiscalização autuou o contribuinte, nos exercícios de 2007 e 2009, com base nos levantamentos efetuados de fls. 128/131, por ter detectado que a margem de lucro bruto de 30% não foi observada pela recorrente, constatando-se que as receitas auferidas pela empresa não foram suficientes para cobrir as despesas do estabelecimento.

No entanto, observando-se o levantamento do exercício de 2007, verifica-se que houve a ocorrência de CMV negativo, suprimindo a denúncia de omissão de vendas de mercadorias tributáveis em razão da utilização indevida dessa técnica fiscal nesse período.

Com efeito, a existência de CMV negativo evidencia as hipóteses das seguintes irregularidades: aquisições de mercadorias sem registros nos livros próprios; superavaliação do estoque final, ou apenas aquisições de mercadorias sem documento fiscal que foram porventura inventariadas. Sendo assim, seu resultado decorre da constatação de que o estoque final supera o valor do estoque inicial somado às aquisições de mercadorias no exercício analisado.

Assim, cancelo os valores relativos ao exercício de 2007, e mantenho intacto o crédito apurado no exercício de 2009, por considerar que lançamento fiscal se procedeu dentro da regularidade.

Revisão do Percentual da Multa (Lei Nova)

Por fim, diante das modificações introduzidas pela Lei nº 10.008, reduzindo em 50% (cinquenta por cento) os valores das multas aplicadas, não podemos nos eximir de aplicar os novos percentuais constantes da nova redação dada ao artigo 82, V, “c” 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:

II - de 50% (cinquenta por cento):

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

(...)

V - de 100% (cem por cento):

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

(...)

c) aos que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem ou depositarem mercadorias sujeitas a substituição tributária, sem o recolhimento do imposto;

(...)

e) aos que entregarem mercadorias depositadas a pessoa ou estabelecimento diverso do depositante, quando este não tenha emitido o documento fiscal correspondente;

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;

g) aos que deixarem de reter, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e/ou de recolher, nesta condição, o imposto retido na fonte;

Concluo, com os ajustes realizados, por declarar devido o seguinte crédito tributário:

Descrição da Infração	Período	ICMS	MULTA	TOTAL
Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal		174.062,80	174.062,80	348.125,60
Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal		4.690,86	4.690,86	9.381,72
Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal		6.718,97	6.718,97	13.437,94
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			227,73	227,73
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			754,34	754,34
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			1.427,79	1.427,79
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			1.414,66	1.414,66
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			499,91	499,91
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			1.904,71	1.904,71
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			10.884,00	10.884,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			6.770,97	6.770,97
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			2.500,64	2.500,64
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			3.954,87	3.954,87
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			3.300,16	3.300,16
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			7.053,43	7.053,43
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			4.512,95	4.512,95
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			4.576,81	4.576,81
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			9.501,04	9.501,04
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			1.061,52	1.061,52
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			11.928,00	11.928,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			11.996,00	11.996,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			12.004,00	12.004,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			11.264,17	11.264,17
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			12.048,00	12.048,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			12.052,00	12.052,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas			12.108,00	12.108,00

Arquivo Magnético - Informações Omitidas			6.003,64	6.003,64
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		774,28	774,28	1.548,56
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		2.564,75	2.564,75	5.129,50
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		4.854,49	4.854,49	9.708,98
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		4.809,85	4.809,85	9.619,70
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		1.699,71	1.699,71	3.399,42
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		6.476,00	6.476,00	12.952,00
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		50.607,97	50.607,97	101.215,94
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		23.021,29	23.021,29	46.042,58
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		8.502,19	8.502,19	17.004,38
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		13.446,56	13.446,56	26.893,12
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		11.220,54	11.220,54	22.441,08
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		23.981,67	23.981,67	47.963,34
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		15.344,04	15.344,04	30.688,08
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		15.561,15	15.561,15	31.122,30
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		32.303,53	32.303,53	64.607,06
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		3.609,17	3.609,17	7.218,34
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		47.418,06	47.418,06	94.836,12
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		43.526,40	43.526,40	87.052,80
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		49.019,04	49.019,04	98.038,08
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		38.315,19	38.315,19	76.630,38
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		91.296,92	91.296,92	182.593,84
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		172.734,18	172.734,18	345.468,36
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		148.068,01	148.068,01	296.136,02
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição		20.412,38	20.412,38	40.824,76
Falta de Recolhimento do ICMS-ST		87,84	87,84	175,68
Falta de Recolhimento do ICMS-ST		67.771,57	67.771,57	135.543,14
Falta de Recolhimento do ICMS-ST		20.002,89	20.002,89	40.005,78

Falta de Recolhimento do ICMS-ST		6.025,31	6.025,31	12.050,62
Falta de Recolhimento do ICMS-ST		9.137,28	9.137,28	18.274,56
Falta de Recolhimento do ICMS-ST		10.706,32	10.706,32	21.412,64
Falta de Recolhimento do ICMS-ST		36.949,27	36.949,27	73.898,54
Falta de Recolhimento do ICMS-ST		79.672,96	79.672,96	159.345,92
Falta de Recolhimento do ICMS-ST		43.945,40	43.945,40	87.890,80
Falta de Recolhimento do ICMS-ST		41.266,78	41.266,78	82.533,56
Falta de Recolhimento do ICMS-ST		84.475,20	84.475,20	168.950,40
Falta de Recolhimento do ICMS		-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS		-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS		-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS		11.733,61	5.866,81	17.600,42
Falta de Recolhimento do ICMS		2.869,29	1.434,65	4.303,94
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Interest.)		4.839,00	4.839,00	9.678,00
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		1.063,88	1.063,88	2.127,76
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		18.209,00	18.209,00	36.418,00
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		9.179,29	9.179,29	18.358,58
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		8.199,28	8.199,28	16.398,56
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		6.223,89	6.223,89	12.447,78
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		4.763,19	4.763,19	9.526,38
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		1.880,05	1.880,05	3.760,10
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		143,94	143,94	287,88
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		2.808,06	2.808,06	5.616,12
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		3.565,59	3.565,59	7.131,18
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		5.842,20	5.842,20	11.684,40
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		15.567,59	15.567,59	31.135,18
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		4.624,46	4.624,46	9.248,92
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		13.326,07	13.326,07	26.652,14

ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		1.125,85	1.125,85	2.251,70
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		90,42	90,42	180,84
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		414,05	414,05	828,10
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		17.599,36	17.599,36	35.198,72
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		6.574,41	6.574,41	13.148,82
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		4.703,26	4.703,26	9.406,52
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		845,47	845,47	1.690,94
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		37,10	37,10	74,20
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		39,76	39,76	79,52
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		4.694,48	4.694,48	9.388,96
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)		4.425,83	4.425,83	8.851,66
Conta Mercadorias		-	-	-
Conta Mercadorias		360.121,02	360.121,02	720.242,04
		1.930.590,22	2.073.038,11	4.003.628,33

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico por regular e do voluntário por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo **PROVIMENTO** de ambos para modificar os valores da sentença monocrática e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, o Auto de Infração de **Estabelecimento nº 93300008.09.00000292/2011-89**, lavrado em 21/06/2011, contra a empresa **FARMÁCIA DIAS LTDA. ME.**, inscrição estadual nº 16.145.253-1, já qualificada nos autos, porém alterando os valores e declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 4.003.628,33 (quatro milhões, três mil, seiscentos e vinte e oito reais e trinta e três centavos), sendo R\$ 1.930.590,22 (um milhão, novecentos e trinta mil, quinhentos e noventa reais e vinte e dois centavos) de ICMS nos termos dos artigos 150 e 172 c/c 391, §7º, II; 397, I e 399, I; artigos 306 e parágrafos c/c 335; artigos 158, I; 160, I c/fulcro 646; artigos 391 e 399; artigo 399; artigo 106; artigo 38, IV, 41, §12, 408, parágrafo único, 667, V, “c”; artigos 395 c/c 397, III e 399, II, “b”; artigos 158, I e 160, I c/fulcro 643, §4º, II e 646; todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e R\$ 2.073.038,11 (dois milhões, setenta e três mil e trinta e oito reais e onze centavos) de multa por infração nos termos dos artigos 82, V, “c”; 85, IX, “k”; 82, V, “f”; 82, V, “c”; 82, V, “g”; 82, II, “e”; 82, V, “c”; 82, V, “g” e 82, V, “a”; da Lei nº 6.379/96

Ao mesmo tempo, cancelo o valor de **R\$ 2.043.916,22**, sendo **R\$ 12.457,32** de ICMS e **R\$ 2.031.458,90** de multa por infração.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 11 de
abril de 2014.

GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO
Conselheiro Relator

**GOVERNO
DA PARAÍBA**

PROCESSO Nº 079.851.2011-4
RECURSOS HIE/VOL CRF nº 307/2013

1º Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
1º Recorrida: FARMÁCIA DIAS LTDA
2º Recorrente: FARMÁCIA DIAS LTDA
2º Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE
Relator: GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO
Cons. Divergente: ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO

VOTO DIVERGENTE

RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO. MANTIDA A SUCUMBÊNCIA DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO. IRREGULARIDADES OBSERVADAS NO LANÇAMENTO REALIZADO IMPEDEM A MANUTENÇÃO DO FEITO FISCAL EM SUA INTEGRALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA COM ALTERAÇÃO DOS VALORES.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL (LEVANTAMENTO QUANTITATIVO). É inaplicável o levantamento quantitativo quando a fiscalização não dispõe de todos os elementos de aferição. No caso analisado realizou-se o respectivo levantamento sem a existência de estoques, o que resulta em diferença irreal e indevida em razão da evidência fácta da existência de estoques, como pode ser observado nas informações Econômico-Financeiras, além das quantidades de estoques consideradas pela fiscalização divergirem das registradas no Registro de Inventário.

AQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS. A penalidade por descumprimento de obrigação acessória objeto do enquadramento não encontra guarida no artigo 80 da Lei nº 6.379/96, fator este ratificado pela revogação da alínea “k” do art. 85 e revigoramento do inciso IV do artigo 80, pela Lei nº 10.008/2013. Mantida a improcedência arrimada em decisão unânime desta casa que resultou nos Acórdãos nº 237/2012 e 238/2012.

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES (ESCRITA FISCAL). A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, mas para que essa presunção seja legítima, necessário se faz anexar nos autos informações acerca das notas fiscais objeto da acusação. In casu, as informações contidas nas planilhas da fiscalização quanto as notas fiscais eletrônicas objeto da acusação não se coadunam as notas fiscais eletrônicas cujas chaves foram acostadas aos autos, não havendo no processo qualquer prova material que detalhem as notas fiscais eletrônicas não lançadas, o que descaracteriza a presunção aplicada. A ausência de cópias das notas fiscais é motivo de improcedência da acusação.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTA MERCADORIAS). O crédito tributário exigido com base na acusação de omissão de saídas resultante da aplicação da conta mercadorias referente aos exercícios de 2007 e 2008 pautou-se equivocadamente em infrações aos incisos III e IV do artigo 5º do Decreto nº 31.072/2010, quando este decreto passou a vigor a partir de 1º de janeiro de 2010, tendo a empresa acusada optado pelo Regime Especial apenas em 06/04/2010. O que torna improcedente a acusação diante da irretroatividade de seus efeitos e da ausência de infração aos dispositivos citados.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMPLEMENTAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA). O descumprimento de suas obrigações perante o Fisco deixou o contribuinte incapacitado de usufruir do Regime Especial, levando à fiscalização a complementação do imposto no período de janeiro a setembro de 2010. Porém, a vigência do respectivo Regime é de 06/04/2010, o que torna improcedente a exigência referente ao período anterior a essa data diante da irretroatividade de seus efeitos. Lançamento parcialmente procedente.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO EM RAZÃO DE CREDITAMENTO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A AUSÊNCIA DE DÉBITOS REFERENTE A SAÍDAS DE MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL-RECONSTITUIÇÃO A CONTA

GRÁFICA DO ICMS). A denúncia poderia ser válida caso a descrição do fato tivesse sido de “crédito indevido” e estivesse comprovado nos autos quais as notas fiscais sujeitas a substituição tributária que teriam originado o crédito indevido. Bem como, verifica-se quanto à “ausência de débito” que a descrição da infração teria de ser fundamentada nesta denúncia e ser acompanhada da comprovação das notas fiscais que teriam deixado de ser debitadas, além da repercussão dessa acusação, caso fosse válida, concorrer com a omissão de saídas verificadas através da conta mercadorias do exercício de 2009. Em razão da ausência de provas da infração denunciada e do erro quanto a sua natureza, observa-se a iliquidez e incerteza do lançamento, o que leva a improcedência da denúncia.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRADA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS EM DESACORDO COM INCISO I DO ART. 1º DECRETO Nº 31.072/2010). O crédito tributário exigido referente ao exercício de 2007 pautou-se equivocadamente em infração ao inciso I do artigo 1º do Decreto nº 31.072/2010, quando este decreto passou a vigor a partir de 1º de janeiro de 2010, tendo a empresa acusada optado pelo Regime Especial apenas em 06/04/2010. O que torna improcedente a acusação diante da irretroatividade de seus efeitos.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SAÍDAS RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS EM DESACORDO COM INCISO III DO ART. 1º DECRETO Nº 31.072/2010).

O crédito tributário exigido referente ao exercício de 2007, 2008, 2009 e 2010 pautou-se equivocadamente em infração ao inciso III do artigo 1º do Decreto nº 31.072/2010, quando este decreto passou a vigor apenas a partir de 1º de janeiro de 2010, tendo a empresa acusada optado pelo Regime Especial apenas em 06/04/2010. O que torna improcedente em parte a acusação diante da irretroatividade de seus efeitos.

CONTA MERCADORIAS-OMISSÃO DE SAÍDAS.

A existência de CMV negativo, no exercício de 2007, representa uma patologia fiscal que denuncia indício tributário que impossibilita a exigência do imposto através do levantamento da conta mercadorias em decorrência do fato da negatividade no custo mercantil das operações. No exercício de 2009, foram incluídas como entradas mercadorias não contabilizadas cujas notas fiscais não se encontram nos autos, haja vista a relação das chaves de acesso da NFe disponibilizada pela fiscalização não se referirem as notas fiscais consideradas na autuação como não contabilizadas, o que ocasionou a exclusão como entradas do valor das notas fiscais eletrônicas ditas não lançadas, ocasionando a redução do crédito tributário no exercício de 2009. Sendo verificado também que o procedimento realizado pela fiscalização não tem amparo legal no artigo 643, §§ 3º, 4º e 6º do RICMS-PB, sendo considerado improcedente o lançamento realizado.

Redução da multa aplicada em face do advento da Lei nº 10.008/2013.

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

VOTO

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Senhor Assessor Jurídico, não obstante ao respeito e consideração que tenho pelo relator Dr. GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO, venho propor voto DIVERGENTE contrário ao entendimento meritório acerca da acusação postulada no Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000292/2011-89, lavrado em 21/06/2011 (fls. 16), contido no voto proferido pelo relator na sessão de 11 de abril de 2014, que apresenta a seguinte denúncia:

- 1) AQUISIÇÃO DE MERC. CTE. DO ANEXO 05 SEM N. FISCAL >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, ter adquirido mercadorias sob a égide da Substituição Tributária sem nota fiscal.
- 2) ARQUIVO MAGNÉTICO INFORMAÇÕES OMITIDAS >> O contribuinte está sendo autuado por omitir no arquivo magnético digital, informações constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios.
- 3) FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO >> Aquisição de mercadorias consignadas em documentos fiscais com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.
- 4) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

NOTA EXPLICATIVA

TAL IRREGULARIDADE FICOU EVIDENCIADA PELA OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DETECTADA ATRAVÉS DA CONTA MERCADORIAS DOS EXERCÍCIOS DE 2007 E 2008 FACE O DESCUMPRIMENTO DOS INCISOS III E IV DO ART. 5º DO DECRETO 31.072/2010.

- 5) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

NOTA EXPLICATIVA

COMPLEMENTAÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA PELO NÃO CUMPRIMENTO DO PARÁGRAFO TERCEIRO DO ARTIGO PRIMEIRO E DO ARTIGO QUINTO DO DECRETO 31.072/2010.

- 6) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

NOTA EXPLICATIVA

IMPOSTO DEVIDO COMPROVADO PELA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE ICMS, TOMADO POR BASE ARQUIVOS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS RECEPCIONADAS PELO CONTRIBUINTE DEMONSTRANDO ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR, DEVIDO AO FATO DO CREDITAMENTO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, BEM COMO DE NÃO SE DEBITAR DE MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. ARTIGOS INFRINGIDOS: ART. 60, I E II, ART. 82, II, “E” DA LEI 6.379/96.

- 7) ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo contrariando dispositivos legais, ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto retido a menor.

NOTA EXPLICATIVA

OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM O INCISO I DO ART. 1º DO DECRETO 31.072/2010.

- 8) ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.2000) >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo contrariando dispositivos legais, ter vendido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto retido a menor.

NOTA EXPLICATIVA

OPERAÇÕES DE SAÍDA/INTERNA DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM O INCISO III DO ART. 1º DO DECRETO 31.072/2010.

- 9) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do lançamento Conta Mercadorias.

Nesta esteira, sem desprezar as considerações do voto proferido pelo ilustre relator, peço vênias para divergir das fundamentações apresentadas que motivaram a parcial procedência do feito fiscal, diante de questões que conflitam com os

princípios da verdade material e da estrita legalidade necessários ao deslinde da questão, motivo pelo qual passo a explicitar as considerações do meu voto.

Primeiramente, quero ressaltar que a finalidade das instâncias administrativas de julgamento de processos fiscais tem por premissa básica tornar líquido e certo o crédito tributário exigido, para isso, tem o julgador o dever funcional de analisar detalhadamente e aprofundadamente a matéria para, só assim, proferir sua sentença ou decisão.

Portanto, é com lastimável tristeza que venho observar, tanto no julgamento da primeira instância, como nas fundamentações do nobre relator, a ausência de uma análise técnica e criteriosa das infrações denunciadas, em conjunto com a apreciação das provas anexadas, não sendo admissível que um processo com tantos volumes de provas e diversas acusações seja decidido através de uma decisão simplista e pautada em fundamentações frágeis e superficiais, sem que fossem demonstrados os vícios existentes, os quais passarei a demonstrar.

Conforme pode ser observado na peça recursal, o representante da empresa arguiu cerceamento do direito de defesa pelas seguintes razões:

- Cerceamento do direito de defesa por falta de citação.
- Cerceamento do direito de defesa por falta de documentos indicativos da infração.
- Cerceamento do direito de defesa por imprecisão no levantamento da fiscalização.

Em face dessas arguições e após uma análise minuciosa dos autos verificamos que os vícios descritos acima não são motivadores de nulidade por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, e sim, de improcedência dos lançamentos de ofício respectivos, conforme passarei a demonstrar.

- 1) AQUISIÇÃO DE MERC. CTE. DO ANEXO 05 SEM N. FISCAL >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, ter adquirido mercadorias sob a égide da Substituição Tributária sem nota fiscal.

O levantamento quantitativo de mercadorias envolve uma equação aritmética, onde o estoque inicial acrescido das entradas, contrapõe-se aos valores das saídas mais estoque final ou atual, cuja diferença resultante, quando positiva, enseja a infração de vendas sem nota fiscal, e quando negativa, a infração de aquisição de mercadorias com receita marginal, estoque a descoberto ou falta de recolhimento do ICMS Substituição tributária.

Por ser este levantamento uma equação aritmética, composta de variáveis, como estoque inicial, entradas, saídas e estoque final, a sua aplicação está diretamente condicionada a existência dos valores concernentes a essas variáveis.

Deixado de se apropriar no levantamento quantitativo das quantidades referente a uma das respectivas variáveis, a exemplo das quantidades de estoques, falseia-se o resultado final, tornando-se ilegítima a repercussão encontrada.

Nessa linha, verifica-se no processo que o levantamento quantitativo foi aplicado nos exercícios de 2008 (fl. 147 a 243), 2009 (fl. 568 a 742) e 2010 (fl. 884 a 929), onde se observa nas fl. 243, 742 e 929 o resumo dos valores referente à cobrança do ICMS, o qual contém a seguinte informação: **Levantamento feito conforme art. 1º do Decreto nº31.072, de janeiro de 2010 e o Regime Especial de Tributação Parecer nº2010.01.00.00298.**

Denota-se logo de início que não existe nas planilhas anexadas pela fiscal com os levantamentos quantitativos de 2008 (fl. 147 a 243), 2009 (fl. 568 a 742) e 2010 (fl. 884 a 929), a possibilidade de o contribuinte analisar o cálculo realizado para obtenção da base de cálculo dos valores de ICMS exigidos, pois ao se tentar obter a base de cálculo que resultou o crédito tributário exigido, constata-se valores totalmente distorcidos e inconsistentes, a exemplo dos informados em planilha transcrita no recurso apresentado (fl. 2.945), que discrimina “VL UNIT ENTRADA”, “VL ICMS ENTRADA”, VL ICMS MED 9,5%”, “VL SAÍDA” e “VL UNIT SAÍDA”, o que torna a exigência inconsistente, em razão da ausência de base de cálculo, onde é informado apenas os valores totais da exigência, a exemplo do exercício de 2008, que apresenta as seguintes informações.

RESUMO DOS VALORES LEVANTADOS – 2008

SUBST_MED_6%	171.247,03
SUBST_TRIB	1.815,72
TOTAL_SUBST	174.062,80
TOTAL_ANT_ENT	107.883,53
TOTAL_ANT_SAIDA	81.759,95
SUBST_MED_3%.....	38.966,20

Levantamento feito conforme art. 1º do Decreto nº 31.072, de janeiro de 2010 e o Regime Especial de Tributação Parecer nº2010.01.00.00298.

Medicamentos-Percentuais nas operações:

Entrada 6%

Saída 3%

Ora nobres pares, verifica-se que além da ausência de informações acerca da forma de cálculo para obtenção da base de cálculo, o que por si só já descaracteriza a acusação, o crédito tributário resultante do levantamento quantitativo dos exercícios de 2008 e 2009 foi feito conforme **art. 1º do Decreto nº 31.072, de janeiro de 2010 e o Regime Especial de Tributação Parecer nº2010.01.00.00298**, diante do que consta às folhas 243, 742 e 929 e conforme pode ser observado na transcrição acima, o que caracteriza a iliquidez e incerteza do crédito tributário exigido, visto a **vigência do Decreto nº 31.072, ter como data inicial 01/01/2010 (fl. 38)**, enquanto o Regime Especial passou a vigor apenas em 06/04/2010 (fl. 30), não podendo os seus efeitos retroagirem aos exercícios mencionados, o que fragiliza a exação referente a 2008 e 2009 em decorrência da iliquidez do crédito tributário, visto a empresa na época do fato gerador não está sob a

égide dos normativos citados acima, estando sob os efeitos do referido decreto e regime especial apenas as operações relativas ao exercício de 2010.

Se não bastasse esse fato para tornar a exigência ilegítima, ainda se verifica no levantamento quantitativo realizado no **exercício de 2008** (fl. 147 a 243), a **ausência de estoques inicial e final**, o que macula o levantamento realizado, falseando-se o resultado final, tornando ilegítima a repercussão encontrada, visto ser o levantamento quantitativo uma equação aritmética, composta de variáveis, como estoque inicial, entradas, saídas e estoque final, onde a sua aplicação está diretamente condicionada a existência dos valores concernentes a essas variáveis, assim, não tendo o auditor a sua disposição os valores dos estoques, inaplicável se torna o levantamento quantitativo, em razão da existência efetiva de estoques, em face da constatação da existência de operações de entradas e saídas, independente se existe ou não o livro registro de inventário.

Pois a ausência do Registro de Inventário, em razão de se verificar a existência de operações de entradas e saídas de mercadorias, não autoriza o fiscal a considerar “zero” os estoques inicial e final, como ocorre com o livro caixa na aplicação do levantamento financeiro, em razão de determinação expressa no RICMS-PB (artigo 643, §5º), determinação este não vislumbrada para o caso de ausência do registro de inventário.

No caso em questão, existe ainda um agravante que macula diretamente os resultados encontrados nos levantamentos quantitativos de 2008 e 2009, haja vista ter sido informado na GIM e nas informações Econômico-Financeira, o valor do estoque final do exercício de 2008 na quantia de R\$ 350.738,18, o qual não foi considerado na realização dos levantamentos quantitativos.

Não havendo como se manter um levantamento quantitativo de mercadorias com a ausência da variável “ESTOQUES”, quando existem mercadorias em estoques, o que torna as exigências referentes aos exercícios de 2008 e 2009 ilegítimas e ilegais em razão da iliquidez e incerteza do crédito tributário exigido.

No exercício de 2009, evidencia-se também além da irretroatividade dos efeitos do **Decreto nº 31.072, de janeiro de 2010 e o Regime Especial de Tributação Parecer nº2010.01.00.00298**, que o levantamento quantitativo também se apresenta com vícios quanto a ausência do “ESTOQUE INICIAL” (fl. 568 a 742), visto **ter sido informado na GIM e nas informações Econômico-Financeira o valor do estoque final do exercício de 2008, conseqüentemente, inicial de 2009, na quantia de R\$ 350.738,18**, valores estes não considerados no levantamento quantitativo realizado.

Observa-se também quanto aos exercícios fiscalizados, que o levantamento quantitativo realizado não expressa a realidade fática dos registros efetuados pelo contribuinte, onde necessário se faz demonstrar por amostragens alguns vícios observados no levantamento realizado no exercício de 2009, o que o torna inconsistente e ilegítimo.

Verifica-se no levantamento quantitativo realizado em 2009, as fl. 677, que a agente fiscal incluiu os seguintes produtos:

- **CONCOR 1,25 MG 28 CPR – Estoque Final “0”.**
- **CONCOR 10 MG 28 CPR – Estoque Final “134”.**
- **CONCOR 2,5 MG 28 CPR – Estoque Final “0”.**

Enquanto se observa no registro de inventário – modelo P7, fl. 770, referente ao exercício de 2009, que não consta o produto “CONCOR 10 MG 28 CPR” e que os dois outros produtos são informados da seguinte forma.

- **CONCOR 1,25 MG 28 CPR – Estoque Final “73 cx”.**
- **CONCOR 2,5 MG 28 CPR – Estoque Final “12 cx”.**

Nestes termos, não há como prosperar uma acusação cujos valores estão divergentes com os informados nos livros fiscais, o que leva a fragilidade da denúncia de levantamento quantitativo.

Onde se observa em todos os levantamentos quantitativos realizados, a existência de vícios iguais a estes, o que torna improcedente os lançamentos realizados com base no levantamento quantitativo dos exercícios de 2008, 2009 e 2010, pelas razões já demonstradas, condizente assim com a jurisprudência já pacificada desta casa, citada abaixo.

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS – Corrigenda do Lançamento

Merece reparos o resultado apurado no dispositivo prático de aferição Levantamento Quantitativo de Mercadorias, quando o autuado no exercício regular de sua defesa, prova, com documentos, erros na tomada de valores, como ficou demonstrado nos autos, mesmo com discordância do autor do feito, quando este não refuta de forma satisfatória os argumentos da defendente.- Ação procedente em parte.

RECURSO OBRIGATÓRIO DESPROVIDO

Processo nº CRF 001/2000

Acórdão nº 5.799/2000 - Decisão unânime de 14-04-2000

Relator: Cons. Adjamir Albuquerque de Moraes

Portanto, considerando a irretroatividade do Decreto nº 31.072/10, considerando a ausência de cálculo para obtenção da base de cálculo do crédito tributário exigido, considerando a existência do estoque final de 2008 e inicial de 2009, considerando a inconsistência das quantidades de estoques referentes aos itens discriminados no levantamento quantitativo com as quantidades registradas no registro de inventário apresentado, em função das supracitadas alegações, considero improcedente esta acusação, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
AQUISIÇÃO DE MERC.CTE DO ANEXO 05 SEM N.FISCAL	01/01/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00	0,00
AQUISIÇÃO DE MERC.CTE DO ANEXO 05 SEM N.FISCAL	01/01/2009	31/12/2009	0,00	0,00	0,00	0,00
AQUISIÇÃO DE MERC.CTE DO ANEXO 05 SEM N.FISCAL	01/01/2010	31/12/2010	0,00	0,00	0,00	0,00
			TOTAL	0,00	0,00	0,00

➤ 2) ARQUIVO MAGNÉTICO INFORMAÇÕES OMITIDAS >> O contribuinte está sendo autuado por omitir no arquivo magnético digital, informações constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios.

No que tange a acusação acima referente aos exercícios de 2008 e 2010, peço venia para transcrever na íntegra o voto do **Cons. Rodrigo Antônio Alves Araújo** proferido no **Processo nº 142.189.2011-7 – Recurso Hier/Vol nº 396/2012**, que dispõe sobre a matéria em apreciação e cujo entendimento eu o acompanhei à época. Vamos ao voto.

VOTO

No caso em tela, infere-se que o cerne da questão se prende ao artigo utilizado no enquadramento da penalidade (**art. 85, inciso IX, alínea “k”** da Lei nº 6.379/06), cuja matéria já foi objeto de julgamento nesta Egrégia Corte, sendo proferido voto unânime pela inaplicabilidade da norma, conforme se abebera nos **Acórdãos nº 237/2012 e 238/2012**, cujo conteúdo de ambos é idêntico, o que se faz necessário apenas a transcrição *ipsis litteris* de um deles, vejamos:

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DIVERGÊNCIA DE INFORMAÇÕES ENTRE DOCUMENTOS FISCAIS E O ARQUIVO MAGNÉTICO – INAPLICABILIDADE DA PENALIDADE PELA FRAGILIDADE JURÍDICA DO DISPOSITIVO E PELA AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA ESTABELECIDADA – REFORMADA DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.

A Lei do ICMS/PB dispõe acerca das multas a serem aplicadas em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, estabelecendo em regra o valor das penalidades em UFR/PB. No caso em análise, além de não se reportar a multa aplicada a UFR/PB, vislumbra-se ter sido estabelecido no dispositivo que a omissão ou divergência verificada entre os livros e documentos fiscais com o arquivo magnético/digital seria punida com o percentual de 5% do somatório dos valores totais dos documentos de entrada e saída que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, fato este não evidenciado nos autos, haja vista que apesar da divergência verificada, todas as notas fiscais constam da GIM, impossibilitando assim a aplicação da penalidade por

descumprimento de obrigação acessória em decorrência da fragilidade jurídica e da ausência na norma da base de cálculo a ser considerada no caso em apreço para aplicação do percentual estabelecido.

Sendo a matéria novamente posta para apreciação por este colegiado, em decorrência da interposição de Embargos declaratórios, cujo entendimento foi novamente mantido por unanimidade, conforme se assevera no Acórdão cuja ementa transcrevemos abaixo:

RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESPROVIDO – CONTRADIÇÃO NÃO CARACTERIZADA – MANTIDA DECISÃO AD QUEM.

Para o provimento do Recurso de Embargos de Declaração, é condição *sine qua non*, a comprovação de omissão, contradição ou obscuridade na decisão proferida. No caso em tela, a alegação de contradição não se concretizou, haja vista a não aplicação de dispositivo normativo ter ocorrido em virtude de fatores que impossibilitaram juridicamente a sua aplicação.

In casu, mister se faz tecermos considerações acerca da matéria, a fim de demonstrarmos o motivo da fragilidade normativa que ensejou a inaplicabilidade do dispositivo, vejamos:

O primeiro fator responsável pela nossa discordância da decisão ora vergastada tem por cerne a impossibilidade de aplicação do dispositivo em função de haver divergência entre o que dispõe o **inciso IX do art. 85** da Lei do ICMS/PB e sua **alínea “k”**, haja vista ser cediço que na técnica legislativa (*Lei Complementar nº 95/08*), as alíneas são usadas para exprimir enumeração relacionada ao inciso, não podendo divergir do que dispõe o mesmo.

Pois como é sabido, a organização de um texto legal é feita por meio de artigos, que são disposições ordenadas em tópicos, com a finalidade de facilitar a interpretação, onde cada artigo deve se referir a apenas um tema que, quando muito complexo, pode ser organizado em parágrafos, incisos, alíneas e itens, devendo seguir uma hierarquia, cujos artigos se desdobram em parágrafos ou incisos, e os parágrafos se desdobram em incisos, que por sua vez se desdobram em alíneas.

No caso em tela, a **alínea “k” do inciso IX do art. 85** da Lei nº 6.379/96, contrapõe-se ao seu inciso e ao próprio *caput*, já que impõe uma multa a ser aplicada por descumprimento de obrigação acessória com base em percentual, quando no arcabouço jurídico relativo ao ICMS/PB, não se vislumbra qualquer amparo legal que tivesse o condão de dar guarida ao que disciplina a alínea mencionada, conforme se abebera da transcrição *in verbis*:

Art. 85. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:

IX - de 05 (cinco) a 400 (quatrocentas) UFR-PB, aos que cometerem as infrações relativas a processamento de dados, abaixo relacionadas:

k) omitir ou apresentar informações divergentes das constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios – multa equivalente a 5% (cinco por cento) do somatório dos valores totais dos documentos de entrada e saída que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, não podendo a multa ser inferior a 20 (vinte) UFR-PB; (grifo nosso)

Diante da exegese da norma supra, denota-se que a própria lei determina que as multas por descumprimento de obrigação acessória concernente a processamento de dados deverão ser aplicadas adotando-se o critério referido no **inciso I do art. 80**, da Lei nº 6.379/96, infracitado:

Art. 80. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), prevista no art. 184 desta Lei, vigente no exercício em que se tenha constatado a infração;
(grifo nosso)

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

III - o valor do acréscimo de que trata o art. 90.

Assim, mister se faz ressaltarmos que não estamos diante de uma norma inconstitucional, pois para isso, teria a mesma de ferir preceitos constitucionais, o que não é o caso motivador da decisão, visto o dispositivo não ter a possibilidade de ser aplicado em decorrência da contradição normativa verificada, face a divergência existente entre normas, **pois a não aplicação do mesmo, além da divergência observada entre a alínea e seu inciso, o que efetivamente fragiliza a sua eficácia e aplicação, tem como fundamento primordial a ausência de multa para o caso denunciado, conforme pode ser verificado na inteligência emergente do art. 80 da Lei nº 6.379/96.**

Pois, com a *devida vênia*, corroboramos o entendimento de que não cabe ao julgador administrativo, em tese, fazer exegese de norma ou tampouco deixar de aplicá-la por considerá-la imperfeita e muito menos por achá-la contrária ao preceito maior, todavia, devemos lembrar que existem princípios basilares que norteiam o processo administrativo tributário, sendo o mais importante deles, o *Princípio da Legalidade*, o qual obriga o julgador a tomar decisões sempre se pautando nos parâmetros legais, em nome da estrita legalidade das decisões administrativas, alcançando assim a justiça fiscal tão almejada e o objetivo social dos órgãos administrativos de julgamentos. Sendo um descalabro a manutenção de uma exigência fiscal fulcrada em dispositivo que apresenta tamanha incongruência, cuja perspectiva futura tem o condão de trazer prejuízo ao Erário estadual na forma de pagamento de sucumbência.

Dessa forma, urge ressaltarmos que não se está deixando de aplicar a norma por força de preceito constitucional ou muito menos porque seria a mesma injusta ou ilegal, deixa-se de aplicar o dispositivo objeto da celeuma, em decorrência da impossibilidade jurídica de sua aplicação, haja vista o dispositivo legal primordial da norma, que é o artigo, determinar que as multas por descumprimento de obrigação acessória seriam aplicadas com base na Unidade Fiscal de Referência da Paraíba– UFR/PB, conforme dispõe o **art. 80, inciso I** da Lei nº 6.379/96, tendo ainda o **inciso IX** do **art. 85**, determinado que as infrações relativas a processamento de dados relacionadas em suas alíneas, que é o caso da autuação, seriam punidas com multas entre **05 (cinco) a 400 (quatrocentas) UFR-PB**.

Ora, apesar de sabermos da existência de mecanismos próprios de controle de atos normativos estaduais perante os Tribunais de Justiça dos Estados Membros, e que a lei regulamente aprovada pelo Poder Legislativo só deve, em regra, perder sua validade por meio de outra lei que a revogue ou decisão judicial vocacionada para tanto, não vislumbramos a possibilidade de aplicação do dispositivo normativo mencionado, pois é a própria lei, que em seu **art. 80** dispõe acerca da única possibilidade de penalidade para os casos de descumprimento de obrigação acessória, que é em UFR/PB.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos que a interpretação do dispositivo deve ser realizada de forma sistemática, não podendo haver a interpretação literal e isolada da **alínea “k”**, em razão de existir uma hierarquia normativa entre artigo, inciso e alínea e todo arcabouço jurídico concernente ao ICMS/PB.

Assim, infere-se que o **art. 80** da Lei nº 6.379/96 prevê as possibilidades de multa a serem aplicadas nas infrações relacionadas ao ICMS, não albergando a possibilidade de aplicação de percentual para o caso de descumprimento de obrigação acessória, já o **art. 85** do mesmo diploma legal dispõe que **serão adotadas as multas referidas no inciso I, do art. 80**, disciplinando as infrações relativas a processamento de dados, limitando entre **5 UFR/PB e 400 UFR/PB**, elencando as infrações e suas penalidades em UFR/PB, exceção apenas quanto a **alínea “k”**, que dispõe:

k) omitir ou apresentar informações divergentes das constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios – multa equivalente a 5% (cinco por cento) do somatório dos valores totais dos documentos de entrada e saída que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, não podendo a multa ser inferior a 20 (vinte) UFR–PB; (grifo nosso)

Nesse diapasão, estamos deixando de aplicar a multa disciplinada acima com base no que dispõe a própria **Lei nº 6.379/96, que disciplina nos art. 80, inciso I e art. 85, inciso I, acerca das multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória**, pois como é cediço, ao agente público cabe aplicar o dispositivo legal ao caso concreto, nessa senda, o insigne administrativista **Hely Lopes Meirelles**, em sua clássica obra *Direito Administrativo Brasileiro*, traz uma definição de legalidade no âmbito da Administração Pública, conforme se visualiza no fragmento transcrito abaixo:

“A legalidade como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e as exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal. Conforme o caso (MEIRELLES, 2007, p. 87).”

Destarte, mister se faz ressaltarmos que não discordamos que o fato típico só contém elementos objetivos (*omitir ou apresentar informação divergente*), sendo classificado pela doutrina como fechado, ou seja, que não comporta juízo de valor por parte do julgador.

Porém, em nenhum momento está sendo questionada a tipicidade da infração, assim, apesar da mesma está claramente tipificada com seus elementos objetivos (*omitir e divergir*), vislumbra-se que a problemática responsável pela inaplicabilidade do dispositivo tem por cerne a penalidade disciplinada na **alínea “k”**, a qual encontra-se divergente do próprio inciso, não encontrando respaldo na própria Lei nº 6.379/96, que em seu **art. 80**, prevê as únicas multas possíveis de serem aplicadas dentro do território paraibano, dentre elas, vislumbramos em seu **inciso I**, as multas por descumprimento de obrigação acessória, a qual terá por base a UFR/PB. Não havendo como se aplicar uma penalidade cujo dispositivo diverge de toda sistemática normativa contida na Lei, com a intenção precípua de arrecadação, pois esse procedimento afronta os Princípios da Legalidade e da Moralidade.

Não podendo uma alínea, que tem a função apenas de exprimir enumerações do seu inciso, divergir do seu conteúdo jurídico ou mesmo do artigo, determinando uma penalidade a ser imputada ao contribuinte desconexa da determinação contida no **art. 80, inciso I** da Lei nº 6.379/96, sob pena da fragilidade de sua aplicação, cuja contumácia em seu acolhimento tem o condão de ensejar insegurança jurídica.

Destarte, não se trata de ilação ou conjectura desse Relator, quanto a não aplicabilidade do dispositivo normativo, haja vista a nívea clareza da fundamentação trazidas à baila, assim, entendermos que a tentativa de acolhimento de norma que apresente tamanha incongruência, apenas com a intenção arrecadatória, além de ferir os *Princípios da Legalidade* e da *Verdade material* ou mesmo da *Moralidade*, teria o condão de trazer prejuízos futuros ao Erário estadual na forma de pagamentos da sucumbência.

Perfilhando esse entendimento, perquire-se nas considerações trazidas no voto vergastado, a ausência de qualquer fundamentação jurídica que desse guarida a aplicação da **alínea “k”**, onde o Relator, através de ilação, tece considerações superficiais, na tentativa de impor uma interpretação ao dispositivo que vai de encontro a hermenêutica jurídica, onde a contumácia em acolher uma norma que diverge dela própria afronta os princípios que deveriam nortear as decisões das instâncias administrativas de julgamento de processos fiscais e a própria finalidade dos órgãos julgadores administrativos.

Assim, venho ressaltar ser pacífico e uníssono o entendimento de não ser de competência dos órgãos julgadores a alegação de inconstitucionalidade, conforme dispõe o **art. 99** da Lei nº 6.376/96, visto a não

aplicação da norma não ter por cerne preceitos constitucionais, como podem supor, sendo inaplicável em razão do **art. 80, inciso I**, haja vista, como já foi comentado, a interpretação do dispositivo ser sistemática, não sendo passível a aplicação de uma norma isolada, que destoa de todo arcabouço normativo no qual está inserida.

Nesse diapasão, não tem como este Relator aplicar uma penalidade cujo dispositivo normativo apresenta tamanha incongruência, pois de tão aberrante a divergência do texto, sequer poderia ser considerada uma antinomia jurídica, haja vista a doutrina conceituar a antinomia jurídica como sendo a oposição que ocorre **entre duas ou mais normas** emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, as quais colocam o destinatário numa posição insustentável devido à ausência ou inconsistência de critérios aptos a definir qual e em que momento se utiliza a regra objeto do conflito, o que não é o caso em análise, já que a divergência ocorre numa mesma norma, entre o inciso e sua alínea.

Assim, se a divergência entre o inciso e sua alínea se caracterizasse como uma antinomia jurídica, teríamos ao nosso alcance, no julgamento realizado, 3 (três) critérios distintos inseridos no nosso ordenamento para solução do problema (antinomias), sendo eles:

a) **Critério Cronológico:** trata-se da prevalência da norma posterior, em caso de antinomia entre duas normas criadas ou vigoras em dois momentos cronológicos distintos. Designa-se a este princípio o termo em latim "*lex posterior derogat legi priori*", ou seja, lei posterior derroga leis anteriores. O uso deste critério coaduna com os demais critérios temporais continuamente utilizados pelo Direito, encontrando-se lado a lado com o princípio da vigência e eficácia das normas.

b) **Critério Hierárquico:** consiste na preferência dada, em caso de antinomia, a uma norma portadora de status hierarquicamente superior ao seu par antinômico. Diversos exemplos são citáveis dentro do ordenamento brasileiro, como conflitos entre dispositivos constitucionais (hierarquicamente superiores) e leis ordinárias (hierarquicamente inferiores) ou entre leis ordinárias (hierarquicamente superiores) e decretos (hierarquicamente inferiores). Nomeia-se este princípio no latim "*lex superior derogat legi inferiori*", ou lei superior derroga leis inferiores.

c) **Critério Específico:** baseia-se na supremacia relativa a uma antinomia da normas mais específica ao caso em questão. Desta forma, no caso da existência de duas normas incoerentes uma com a outra, verifica-se se ao dispor sobre o objeto conflituoso, uma delas possui caráter mais específico, em oposição a um caráter mais genérico. Diferente dos outros critérios, este possui certo grau de subjetividade, pois se em muitos casos é possível detectar facilmente o par "genérico/específico", em número significativo esta diferença se encontra difusa e difícil de localizar. Denomina-se também "*lex specialis derogat legi generali*", ou lei especial derroga leis genéricas.

Portanto, como a divergência ocorre entre inciso e alínea, ou seja, no mesmo dispositivo normativo, não foi possível a solução do problema resultante da má aplicação da técnica legislativa, tendo sido verificada a efetiva impossibilidade jurídica da aplicação do referido dispositivo, já que o artigo e o inciso determinam que as multas a serem aplicadas seriam em UFR/PB, enquanto a **alínea "k"** determina a multa em percentual, ensejando orientação normativa distinta a ser aplicada a um mesmo fato infringente, visto que o artigo e o inciso remetem a aplicação apenas de multa em UFR/PB, enquanto a alínea dispõe sobre percentual.

Outrossim, apesar de não ter o dispositivo em análise sua constitucionalidade questionada pelo sujeito passivo, resta-nos pedirmos *devida máxima vênia*, para lembrar que a aplicação da norma da forma que se encontra fere frontalmente os princípios norteadores que regem o processo administrativo tributário, mormente os Princípios da Verdade Material, da Legalidade e o da Moralidade, além de ir de encontro a finalidade precípua das instâncias administrativas de julgamento de processos fiscais, **que foram criadas pela administração pública com o intuito precípua de controle dos atos administrativos, tendo como objetivo principal rever seus próprios atos para que se enquadrem todos dentro do princípio da estrita legalidade**, comungando assim com o que dispõe a **Súmula nº 473** do *Supremo Tribunal Federal*, a qual transcrevemos *ipsis litteris* abaixo:

STF Súmula nº 473**Administração Pública - Anulação ou Revogação dos Seus Próprios Atos**

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Tendo o julgador administrativo tributário como prerrogativa intrínseca a obrigação de zelar pela legalidade e moralidade dos atos administrativos, com o intuito de tornar líquido e certo o crédito tributário exigido, não havendo, portanto, qualquer possibilidade de aplicação de norma que destoa de todo arcabouço normativo no qual ela se insere.

Outrossim, com a finalidade de demonstrar a assertiva da decisão por nós prolatada acerca da matéria, em decorrência da decisão proferida à unanimidade por esta Egrégia Corte Fiscal, acolhendo o entendimento explicitado na decisão, o Governo do Estado publicou em 06/06/2013 a **Lei nº 10.008/2013**, que **“REVOGOU”** a **alínea “k” do inciso IX do Caput do art. 85** da Lei nº 6.379/96, ratificando o entendimento de que a mesma se encontrava fora do contexto normativo, conforme se abebera da transcrição *ipsis litteris* abaixo:

Art. 5º Fica revogada a alínea “k” do inciso IX do “caput” do art. 85 da Lei nº 6.379, de 2 dezembro de 1996.

No caso vertente, como a decisão por nós prolatada que resultou nos **Acórdãos nº 237/2012** e **nº 238/2012**, teve por cerne a inaplicabilidade da **alínea “k” do inciso IX do art. 85** da Lei nº 6.379/96, em decorrência da ausência no **art. 80** da Lei nº 6.379/96 de norma que legitimasse a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória através de percentual, a própria **Lei nº 10.008/13**, que já revogou a **alínea “k” do inciso IX do art. 85** da Lei nº 6.379/96, **“REVIGOROU”** o **inciso IV, do art. 80** da Lei nº 6.379/96, legitimando doravante a aplicação de multa por percentual sobre os valores de operações, prestações e faturamento, conforme dispõe a norma transcrita abaixo:

Art. 3º Fica revigorado o inciso IV do art. 80 da Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996, com a seguinte redação:

“IV - os valores das operações e das prestações ou do faturamento.”.

Destarte, infere-se que as alterações contidas na **Lei nº 10.008/2013** veio apenas confirmar a correção do entendimento por nós explicitado quando do julgamento a unanimidade, de que a **alínea “k” do inciso IX do art. 85** da Lei nº 6.379/96, não tinha amparo nas disposições contidas no **art. 80** da Lei nº 6.379/96, para produzir efeito, pois só através da revigoração do **inciso IV do art. 80**, é que passou a ser legítima a aplicação de multa em percentual sobre os valores das operações ou faturamento.

Outrossim, apesar de em 07 de janeiro de 2014, ter sido reformado o entendimento unânime desse Colegiado considerando, mesmo com as alterações trazidas à baila pela **Lei nº 10.008/2013**, o auto de infração **PROCEDENTE**, através da **Decisão nº 2/2014** proferida pela *Instância Especial* em decorrência de recurso hierárquico da decisão prolatada pelo Conselho de Recursos Fiscais referente ao **Recurso de Embargos Declaratórios CRF Nº 323/2012**, com base no que dispõe o **art. 730** do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 730. Das decisões do Conselho de Recursos Fiscais, contrárias à Fazenda Estadual, haverá recurso de ofício para o Secretário de Estado da Receita.

§ 1º Será dispensada a interposição do recurso oficial quando:

IV – quando as decisões forem proferidas à unanimidade.

Vislumbramos, com a *devida máxima vênia*, ter havido uma sucessão de equívocos que resultaram na decisão prolatada, os quais passaremos a elencar, vejamos:

Inicialmente se infere que o **art. 730** do RICMS/PB transcrito acima dispõe que haverá recurso de ofício quando a decisão for contrária a Fazenda Estadual, assim, ao nos reportarmos ao julgamento dos **Embargos Declaratórios CRF nº 323/2012**, verificamos que foi mantido o entendimento exarado nas decisões que resultaram nos **Acórdãos nº 237/2012 e 238/2012**, as quais consideraram **IMPROCEDENTE** o auto de infração.

Pois no caso vertente, urge ressaltarmos que os Embargos interpostos tiveram por cerne a alegação de ter havido contradição no voto, entendimento este não acolhido em decorrência de não ter se vislumbrado nas decisões que originaram os **Acórdãos nº 237/2012 e 238/2012**, qualquer contradição, sendo **DESPROVIDOS** os Embargos, através de votos em separado, porém, com a manutenção da **IMPROCEDÊNCIA** do auto de infração, os quais foram acompanhados por todos os Conselheiros, sendo a decisão contrária à Fazenda Estadual unânime, **descabendo, portanto, com base no art. 730, § 1º, inciso IV do RICMS/PB, recurso de ofício a Instância Especial.**

No caso em tela, observa-se que apesar do não cabimento do recurso hierárquico, perquire-se outro fato que impede o nosso acolhimento da **Decisão nº 2/2014** proferida pela *Instância Especial*, pois é cediço que o Regimento do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (**Decreto nº 31.502/2010**), em seu **art. 53**, dispõe acerca dos recursos que poderão ser submetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, dentre estes vislumbramos no **art. 64**, o disciplinamento inerente ao recurso de **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO**, o qual tem como requisito a constatação na decisão prolatada de **omissão, contradição ou obscuridade.**

Partindo dessa premissa, infere-se não caber, quando da apreciação do respectivo Embargos, a análise de mérito acerca da matéria, podendo haver efeitos infringentes apenas quando a *omissão, contradição ou obscuridade* resultarem em repercussão direta na decisão prolatada, levando assim ao acolhimento dos Embargos, com alteração da decisão.

No caso em apreço, os Embargos não foram acolhidos pelo Conselho de Recursos Fiscais, **em decorrência de não ter ficado caracterizada a CONTRADIÇÃO alegada**, sendo mantida a decisão embargada que considerou **IMPROCEDENTE** o auto de infração.

Nesse contexto, ao perscrutarmos as fundamentações da **Decisão nº 2/2014** proferida pela *Instância Especial*, *data vênia*, infere-se de chofre ter havido uma decisão de mérito, quando na verdade, só caberia a análise através do recurso de ofício, acerca da existência ou não de contradição, ou seja, acolhimento ou não dos embargos.

Portanto, não vislumbramos a possibilidade de reforma da decisão do Conselho de Recursos Fiscais, referente aos **Acórdãos nº 237/2012 e 238/2012**, realizada através de um Recurso de Ofício referente a Embargos Declaratórios desprovidos, pois para que isso ocorresse dentro dos parâmetros legais, teria que a decisão da instância especial tivesse acolhido a alegação dos embargos de ter havido contradição, e tivesse essa contradição trazido repercussão na decisão de mérito do julgamento proferido em decorrência do recurso voluntário, o que não ocorreu.

Assim, perquire-se que na **Decisão nº 2/2014**, proferida pela *Instância Especial*, não há qualquer fundamentação acerca do acolhimento ou não da contradição, visto a análise a ser efetuada pela *Instância Especial*, através de recurso hierárquico, está adstrita apenas ao fato de ter ou não havido

contradição, não cabendo a reforma da decisão proferida pela instância *ad quem*, sem que tenha havido o provimento do recurso de Embargos Declaratórios pelo CRF/PB, através de decisão proferida pela Instância Especial sem as fundamentações acerca da existência de contradição.

Em razão das considerações tecidas e diante da finalidade precípua dos órgãos julgadores administrativos e de sua autonomia e imparcialidade perante a administração pública, mantenho o entendimento já exarado no voto julgado à unanimidade nesta Corte, conforme se vislumbra no Acórdão nº 237/2012, mantendo a IMPROCEDÊNCIA dessa acusação em razão das considerações tecidas nesse voto divergente e a Parcial Procedência do Auto de infração, com base nas fundamentações tecidas no voto vergastado quanto as outras acusação, comungando assim com a correta decisão proferida pela Dra. Gilvia Dantas Macedo, em processo contendo matéria correlata julgado em primeira instância, cuja ementa transcrevemos *ipsis litteris* abaixo:

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL – AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO DA AUTUADA – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAR ARQUIVOS MAGNÉTICOS CONTENDO DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO AOS LIVROS FISCAIS E/OU DOCUMENTOS FISCAIS. DESCABE AUTUAÇÃO. CABIMENTO DA MULTA ACESSÓRIA APLICADA. CONSEQUÊNCIA. JULGAMENTO IMPROCEDENTE.

A obrigação acessória imposta pela lei tributária tem como escopo primordial a garantia do cumprimento da obrigação tributária principal. Apresentar arquivos magnéticos cujos elementos lançados divergem daqueles dos livros fiscais e/ou documentos fiscais, é circunstância que não se subsume à lei de regência dada a impossibilidade legal de alcançar-se a base de cálculo. De fato, em respeito aos princípios da legalidade e tipicidade cerrada, somente poderá ser aplicada multa quanto o evento do mundo fático se subsumir integralmente à hipótese abstrata esculpida na lei. Por conta disso, julgo improcedente a ação fiscal, mesmo à revelia da autuada, pois é dever do estado corrigir os defeitos dos seus próprios atos.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.

Nesse diapasão, entendo que deve ser excluído do crédito tributário a infração fulcrada no **art. 85, inciso IX, alínea “k”** da Lei nº 6.379/06 e mantida as demais acusações, com o ajuste da multa realizado com base na Lei nº 10.008/2013.

Pelas razões sólidas e fundamentadas expendidas no voto transcrito, resta claro a minha decisão pela IMPROCEDÊNCIA dessa acusação, mantendo o entendimento da decisão de primeira instância, cujo crédito tributário passa a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
ARQUIVOS MAGNÉTIVOS – INFORMAÇÕES OMITIDAS	01/01/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00	0,00
ARQUIVOS MAGNÉTIVOS – INFORMAÇÕES OMITIDAS	01/01/2010	31/12/2010	0,00	0,00	0,00	0,00
			TOTAL	0,00	0,00	0,00

➤ 3) FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO >> Aquisição de mercadorias consignadas em documentos fiscais com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.

Com efeito, a acusação descrita teve por base as notas fiscais não lançadas referentes aos exercícios de 2008 e 2010, pois quando a fiscalização estadual se depara com um contribuinte que não registra na sua escrita às aquisições de mercadorias consignadas em notas fiscais, emerge a presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, cabendo ao sujeito passivo prova em contrário, conforme mandamento insculpido no artigo 646 do RICMS-PB, *in verbis*:

“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, autoriza a presunção de omissão da saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.” (g.n)

Todavia, embora se constate o zelo do autor do feito para com a Fazenda Estadual, não pode a fiscalização se valer, unicamente, de relatórios emitidos através de planilhas contendo informações das notas fiscais não contabilizadas, para embasar a referida denúncia, pois ela exige uma materialização no mundo jurídico e, no caso em estudo, seria a cópia da nota fiscal, principalmente quando se tratam de operações interestaduais.

É evidente não se poder acusar um contribuinte por não contabilizar as notas fiscais de aquisição nos livros próprios, sem que estes documentos sejam juntados aos autos para legitimar a denúncia, pois sem tais provas documentais, o que a fiscalização possui são apenas indícios e, nestes casos não há que se falar em inversão do ônus da prova, pois esta não se fez presente.

Entrementes, é de bom alvitre destacar que na ausência de provas, não há como extrair convencimento acerca da denúncia formulada, conforme se vislumbra a seguir:

“FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - OMISSÃO DE VENDAS - PRESUNÇÃO “JURIS TANTUM”.

Materializada nos autos a configuração do ilícito tributário tipificado no Auto de Infração. In casu, por dever de direito e de justiça, foram excluídos os valores pertinentes às duas notas fiscais inseridas no levantamento realizado, tendo em vista a constatação da falta das mesmas nas peças processuais.” (Acórdão nº 011/2004 - Relator Cons. Roberto Farias de Araújo) (g.n.)

Portanto, verifica-se no processo que nas fl. 122/123, consta um quadro resume mensal dos valores resultantes da infração de notas não contabilizadas dos exercícios de 2008 e 2010, contendo a base de cálculo, ICMS e Multa, assim, após analisar detalhadamente a matéria, encontramos várias irregularidades que não constam do voto contestado, as quais passarei a demonstrar os vícios referentes a cada exercício.

EXERCÍCIO DE 2008.

Observa-se quanto ao exercício de 2008, que a fiscalização anexou planilha contendo quadro resumo das notas fiscais não contabilizadas – fl. 244 a 268, tendo sido incluído no processo cópias de várias notas fiscais, porém, diante do volume de cópias anexadas e da desorganização com que as mesmas são apresentadas nos autos, não há como fazer uma conciliação entre as notas indicadas nos quadro resumo e as suas respectivas cópias, fato que vai de encontro a presunção legal aplicada, visto não ter como realizarmos este confronto, conseqüentemente, impossibilitando o contribuinte de analisar as cópias acostadas para verificar inconsistências, a exemplo de saber se realmente é o destinatário, as data e até mesmo a natureza da operação.

Nessa senda, é sabido que para legitimidade da denúncia, deve o auditor fazer anexar as cópias de todas as notas fiscais que fazem parte da autuação, apresentando-as nos autos de forma organizada, para que se possa verificar se todas as cópias foram anexadas, além de possibilitar a realização de uma análise do documento fiscal, sob pena de caracterizar a iliquidez e incerteza do lançamento realizado e sua conseqüente improcedência, visto o ônus probante ser de quem acusa, assim, diante da impossibilidade de se efetuar a conciliação entre as notas fiscais objeto da acusação e suas respectivas cópias, não há como legitimar a acusação resultante do exercício de 2008 em face da ausência das cópias.

Para agravar ainda mais a situação, verificamos, apesar da impossibilidade de fazermos uma conciliação em razão da desorganização que se encontram as cópias, na tentativa de encontrarmos algumas cópias que se coadunasse a indicação da fiscalização em seu quadro resumo, que várias cópias anexadas apresentam irregularidades, por se referir a operações sem incidência do imposto, as quais não poderiam fazer parte da acusação em razão de não ser objeto de desembolso de numerário, assim, diante do grande volume de documentos anexados, vamos demonstrar por amostragem apenas algumas dessas irregularidades, dentre várias encontradas, para

demonstrar a iliquidez e incerteza que reveste o lançamento de ofício realizado e a desídia na apreciação do processo pela primeira instância e pelo relator do voto ora contestado, que se esquivaram em analisar as provas apresentadas, diante do demonstrado abaixo.

Quadro Resumo - Abril 2008 (fl. 245)

Nota fiscal nº 404 (fl. 1.103)

Valor R\$ 130,00

Natureza da Operação: Remessa em bonificação, doação e brinde.

Quadro Resumo - Março 2008 (fl. 244)

Nota fiscal nº 35933 (fl. 1.162)

Valor R\$ 2.038,97

Natureza da Operação: Bonificação

Quadro Resumo - Junho 2008 (fl. 245)

Nota fiscal nº 219.642 (fl. 1.170)

Valor R\$ 706,72

Natureza da Operação: Remessa em bonificação, doação e brinde.

Quadro Resumo - Maio 2008 (fl. 245)

Nota fiscal nº 625 (fl. 1.171)

Valor R\$ 455,00

Natureza da Operação: Remessa em bonificação, doação e brinde.

Quadro Resumo - Março 2008 (fl. 245)

Nota fiscal nº 0138904 (fl. 1.176)

Valor R\$ 357,84

Natureza da Operação: Bonificação

Com efeito, torna-se impossível legitimar o lançamento referente ao exercício de 2008, diante da impossibilidade de conciliação entre as notas fiscais objeto da acusação e suas respectivas cópias, além da grande quantidade de vícios observados, referente a operações de bonificação, transferência, devoluções e outras, conforme demonstrado acima, tornando o lançamento ilíquido e incerto.

EXERCÍCIO DE 2010.

No que tange a esse exercício, verifica-se que as notas fiscais não contabilizadas são notas fiscais eletrônicas – NF-e, tendo a autuante, a fim de comprovar a denúncia, anexado em CD ROM a relação das notas fiscais não contabilizadas objeto da denúncia a ser consultadas através de chave de acesso das NF-e referente ao exercício de 2010.

Com efeito, verificamos que desde a primeira instância o contribuinte já alegava a ausência de cópias das notas fiscais não contabilizadas que resultaram nos valores mensais demonstrados no quadro resumo contido – fl. 123, referente ao exercício de 2010, haja vista as **chaves de acesso** indicadas na relação de notas fiscais não contabilizadas contidas no CD ROM, referirem-se a documentos fiscais distintos, totalmente divergentes dos indicados como não declarados na própria planilha.

A autuante alega em suas contra-razões – fl. 4.105 – que a empresa teria se equivocado em sua consulta, onde teria mantido-se atenta única e exclusivamente

as localizações das notas fiscais eletrônicas via chave de acesso, através do Portal das NFe, consultas estas que indica informações do DANFE, equívoco este observado pelo julgador monocrático em seu julgamento.

Ora, deve ser lembrado que as chaves de acesso fornecidas no CD ROM pela fiscalização servem exclusivamente para acessar as notas fiscais eletrônicas ditas como não lançadas nos livros próprios, porém, ao se acessar tais chaves no Portal da NFe, obtém-se como resultado notas fiscais totalmente distintas, assim, equivocou-se a fazendária ao não acostar no processo as notas fiscais objeto da acusação e equivocou-se o julgador ao não observar que as chaves de acesso fornecidas no CD ROM, como prova da acusação, acessavam NFe distintas, que não tinham relação com o auto de infração.

Na realidade, não constam do processo qualquer nota fiscal que embase a acusação descrita no auto de infração, pois as notas fiscais obtidas através das respectivas chaves não se referem as notas objeto da denúncia, não havendo como o contribuinte verificar se as notas fiscais não lançadas são referentes a operações com desembolsos ou mesmo se são do exercício mencionado no auto de infração ou se destinam mesmo a empresa autuada.

Portanto, apesar do relator do voto contestado não ter tido o bom senso para realizar a consulta e constatar que assiste razão a empresa, para provar o alegado basta abrir o arquivo do CD ROM, referente as notas fiscais eletrônicas não declaradas do exercício de 2010, e realizar a consulta da primeira chave informada na planilha, a de nº **25100307224991000992550010002827330009058944**, indicada na planilha como se fosse a chave de acesso da NF-e nº 33983, referente ao mês de abril/2010, conforme indicado abaixo.

ANO	CHAVE DE ACESSO	Nº NF-e	Mês	D.Emissão	Situação	Valor da NF-e
2010	25100307224991000992550010002827330009058944	33983	abr-10	05/04/2010	A	411,8

Obtém-se do resultado da consulta utilizando a chave de acesso acima a seguinte informação.

ANO	Nº NF-e	D.Emissão	Valor da NF-e	CPF EMITENTE	Razão social do emitente	411,8
2010	282733	25/03/2010	115,60	07.224.991/0009-92	Nazária Dist. De Prod. Farmaceuticos	

Portanto, evidencia-se total divergência de informações, o que macula todo o procedimento realizado, visto todas as chaves de acesso elencadas na planilha contida no CD ROM referente as NF-e não declaradas no exercício de 2010 se referirem a NF-e totalmente divergentes das apresentadas como não declaradas na própria planilha.

Para comprovar esse fato, foi acostada as fl. 2.955 relação por amostragem de algumas notas fiscais apontadas no relatório da fiscalização, comprovando as divergências de informações, principalmente em relação ao número das notas, valores e razão social do emitente.

Assim, é pacífica a jurisprudência desta casa sobre a improcedência da acusação de notas fiscais não declaradas quando não se faz anexar aos autos as respectivas cópias das notas objeto da autuação, dessa forma, se no procedimento fiscal realizado a fiscal errou ao colocar chaves de acesso distintas, o que possibilitaria o acesso as notas fiscais objeto da acusação de não contabilizadas, tal erro trouxe repercussão direta no lançamento realizado, visto a clara iliquidez e incerteza do crédito tributário exigível.

No caso ora apreciado, toda a relação de NF-e disponibilizada ao contribuinte através de CD ROM contém vício, não se prestando como prova para legitimar a denúncia, caracterizando a improcedência da acusação referente ao exercício de 2010, onde desde a primeira instância esse fato já teria sido argüido, cerceando o direito de defesa do contribuinte, com a manutenção de uma acusação eivada de vício.

Portanto, não há como se manter uma acusação totalmente inconsistente e sem qualquer prova material do fato denunciado, pois a teimosia em se manter o fato descrito como infração caracteriza o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois nessa fase de julgamento, mesmo que fossem acostadas todas as cópias das notas fiscais, ainda assim não se poderia manter a acusação em razão da obrigação das provas materiais terem sido anexadas desde o início, a fim de proporcionar ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório, nessa senda, considero improcedente o lançamento referente ao exercício de 2010, pelas razões já expendidas e fundamentadas.

Nessa linha de entendimento, após os vícios comprovadamente verificados no processo, é lamentável se verificar que tanto o julgador singular como o relator do voto ora contestado sequer tiveram o trabalho de analisar as cópias das notas fiscais anexadas pela fazendária, principalmente acessar as chaves das NF-e elencadas como prova no CD ROM, conforme pode ser verificado no conteúdo simplista e desprovido de fundamentação sólida e consistente da decisão primeira e do voto ora impugnado, pois se tivessem feito isso, teriam comprovado a impossibilidade de verificação das cópias anexadas referente ao exercício de 2008 e que várias notas fiscais relativas a este mesmo exercício se referem a operações de bonificações e outras sem desembolso, e que as chaves de acesso referente ao exercício de 2010, apresentadas como prova material da acusação, quando acessadas, levam a notas fiscais totalmente distintas, as quais não têm qualquer relação com a autuação, onde essa omissão nos julgamentos realizados é fator passível de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que macula e eiva de vício a decisão proferida e leva a improcedência da acusação.

Em função das supracitadas alegações e em razão da impossibilidade de saneamento considero improcedente esta acusação, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
FALTA DE LANÇAMENTO DE NF DE AQUISIÇÃO	01/01/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE NF DE AQUISIÇÃO	01/01/2010	31/12/2010	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL			0,00	0,00	0,00	0,00

➤ 4) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> TAL IRREGULARIDADE FICOU EVIDENCIADA PELA OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DETECTADA ATRAVÉS DA CONTA MERCADORIAS DOS EXERCÍCIOS DE 2007 E 2008 FACE O DESCUMPRIMENTO DOS INCISOS III E IV DO ART. 5º DO DECRETO 31.072/2010

No que tange a essa acusação, evidencia-se ter sido aplicado um levantamento da conta mercadorias composto de mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária, cuja repercussão tributária resultante da diferença tributável teria resultado na acusação de falta de recolhimento do ICMS em decorrência da omissão de saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária nos exercícios de 2007 e 2008 – fl. 128/129.

Percebe-se no fato descrito, que a cobrança do ICMS Substituição tributária resultante da omissão de saídas de mercadorias sujeitas ao recolhimento na fonte teve como motivo da infração o descumprimento dos incisos III e IV do Art. 5º do Decreto nº 31.072/2010 -fl. 31, que determina o seguinte.

“Art. 5º. São obrigações do contribuinte beneficiado pelo Regime Especial disposto nesse Decreto, além das demais previstas no RICMS/PB:

III – manter sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais e entregar, mensalmente, até o dia 10 (dez) do mês subsequente, via internet, os arquivos magnéticos com o registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por quaisquer meios, referente à totalidade das operações de entradas e de saídas realizadas no período de apuração, atendendo as especificações técnicas estabelecidas no Anexo 06 do RICMS/PB (Convênio ICMS 57/95), com os tipos de registros 10,11, 50, 54, 74, 75, 88 E 90);

IV – apresentar, mensalmente, os registros 88, detalhe “27” e 88, detalhe “28”, do anexo 46 do RICMS/PB na Guia de Informação Mensal do ICMS – GIM, até o dia 12 (doze) do mês seguinte a que e referir;”

Nobres colegas, **como pode ter havido infração aos incisos III e IV do Art. 5º do Decreto nº 31.072/2010, se este normativo passou a vigor a partir de 01 de janeiro de 2010**, diante do que se verifica no artigo 10 do respectivo decreto – fl. 33 do processo, que dispõe.

“Art. 10. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010.” (g.n)

Portanto, o advento desse Decreto teve por finalidade dispor sobre a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos, na forma que especifica, sendo assim, através do Parecer nº 2010.01.00.00298, resultante do Processo nº 1091102009-8, foi concedido Regime Especial a empresa acusada -fl. 28, cuja assinatura ocorreu em 06 de abril de 2010 –fl. 30.

Dessa forma, não é necessário um raciocínio apurado para se concluir que não poderia ter havido infração aos incisos III e IV do Art. 5º do Decreto nº 31.072/2010, se na época em que ocorreram os fatos geradores denunciados (exercício de 2007 e 2008), não existia qualquer Decreto que autorizasse a concessão de Regime Especial, visto o Decreto infringido ter como vigência a data de 01/01/2010 e o Regime Especial concedido a empresa ter sido assinado apenas em 06/04/2010, tornando assim o lançamento realizado inócuo e ilegítimo.

Com efeito, não poderia a fiscalização ter cobrado uma repercussão tributária quando na época do fato gerador não existia a norma infringida, onde se evidencia que o alcance do Decreto ocorre apenas no exercício de 2010, não podendo retroagir seus efeitos para os anos de 2007 e 2008, visto o lançamento reportar-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, em razão do que determina o artigo 144 do Código Tributário Nacional.

“ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.” (g.n)

Assim, em razão de não ter ficado comprovada as irregularidades denunciadas nos exercícios de 2007 e 2008, em função do dispositivo infringido não alcançar a época da ocorrência do fato gerador, em face da impossibilidade de irretroatividade, considero IMPROCEDENTE esta acusação, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2007	31/12/2007	0,00	0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL			0,00	0,00	0,00	0,00

➤ 5) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> COMPLEMENTAÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA PELO NÃO CUMPRIMENTO DO PARÁGRAFO TERCEIRO DO ARTIGO PRIMEIRO E DO ARTIGO QUINTO DO DECRETO 31.072/2010.

No que tange a essa acusação, evidencia-se ter sido cobrada a complementação da carga tributária de 3% do valor do ICMS Substituição tributária referente às operações de saídas amparadas pelo Decreto nº 31.072/2010, ocorridas no período de janeiro/2010 a setembro/2010, em que teriam sido verificadas infrações ao artigo 1º, §3º e artigo 5º do mencionado Decreto, que determina.

“Art. 1º.....

§ 3º *Somente poderá usufruir do Regime Especial de Tributação o contribuinte devidamente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Paraíba – CCIMS que preenche os seguintes requisitos:*

- I – esteja regular com suas obrigações fiscais;*
- II – atenda aos controles de fiscalização estabelecidos pela Secretaria de Estado da Receita;*
- III – realize, saídas de produtos enquadrados nas posições 3002 e 3005 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, cujo momento mensal represente mais de 50% (cinquenta por cento) das saídas totais;*
- IV – possua faturamento médio mensal não inferior a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais);*
- V – promova geração e manutenção de no mínimo 10 (dez) empregos diretos.”*

.....

.....

“Art. 5º. São obrigações do contribuinte beneficiado pelo Regime Especial disposto nesse Decreto, além das demais previstas no RICMS/PB:

I – praticar preço médio de venda superior ao custo de aquisição das mercadorias acrescido de no mínimo, 30% (trinta por cento);

II – estabelecer-se em local compatível com a atividade desempenhada e que disponha de espaço físico apropriado para a estocagem das mercadorias;

III – manter sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais e entregar, mensalmente, até o dia 10 (dez) do mês subsequente, via internet, os arquivos magnéticos com o registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por quaisquer meios, referente à totalidade das operações de entradas e de saídas realizadas no período de apuração, atendendo as especificações técnicas estabelecidas no Anexo 06 do RICMS/PB (Convênio ICMS 57/95), com os tipos de registros 10,11, 50, 54, 74, 75, 88 E 90);

IV – apresentar, mensalmente, os registros 88, detalhe “27” e 88, detalhe “28”, do anexo 46 do RICMS/PB na Guia de Informação Mensal do ICMS – GIM, até o dia 12 (doze) do mês seguinte a que e referir;

V – apresentar, quando exigido, os comprovantes do pagamento as vendas efetuadas para hospitais, casas de saúde e estabelecimentos congêneres, bem como a órgão público.”

Percebe-se no fato descrito que a cobrança da complementação do ICMS Substituição tributária referente aos meses de **janeiro/2010 a setembro/2010**, teve como motivo da infração o descumprimento do artigo 1º, § 3º e artigo 5º do Decreto nº 31.072/2010 -fl. 31, que efetivamente **passou a vigor a partir de 01 de janeiro de 2010**, diante do que se verifica no art. 10 do respectivo decreto – fl. 33 do processo, que dispõe.

“Art. 10. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010.” (g.n)

Porém, como o advento desse Decreto teve por finalidade dispor sobre a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos, na forma que especifica, foi concedido, através do Parecer nº 2010.01.00.00298, resultante do Processo nº 1091102009-8, Regime Especial a empresa acusada -fl. 28, cuja assinatura ocorreu em 06 de abril de 2010 –fl. 30, tendo seus efeitos retroagido para a data de 02/02/2010, diante do que determina a Cláusula nona do referido regime.

“Cláusula nona – Este regime especial, que alcança tão-somente as operações tipificadas, retroagindo seus efeitos a 02/02/2010 e terá vigência até 31/12/2013, podendo ser cassado ou alterado a qualquer tempo, ante a inobservância de qualquer das condições aqui estabelecidas ou bastando que se mostre inconveniente aos interesses da Fazenda Pública Estadual.” (g.n)

Em razão desse fato, só estaria sujeita as obrigações contidas no Regime Especial as operações realizadas a partir de fevereiro/2010, dessa forma, deve ser excluída a exigência referente ao mês de janeiro/2010, no valor de R\$ 20.002,00 de ICMS, permanecendo as demais exigências, porém, com redução da multa por infração no percentual de 50%, disciplinada na inteligência emergente do art. 1º, inciso VIII da Lei nº 10.008/2013, de 05 de junho de 2013, com efeito, a partir de 01/09/2013.

Nessa senda, em razão da exclusão do mês de janeiro e da redução do percentual de multa, o crédito tributário passa a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2010	31/01/2010		0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/02/2010	28/02/2010		6.025,31	3.012,66	9.037,97
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/03/2010	31/03/2010		9.137,28	4.568,64	13.705,92
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/04/2010	30/04/2010		10.706,32	5.353,16	16.059,48
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/05/2010	31/05/2010		36.949,27	18.474,64	55.423,91
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/06/2010	30/06/2010		76.672,96	38.336,48	115.009,44
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/07/2010	31/07/2010		43.945,40	21.972,70	65.918,10
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/08/2010	30/08/2010		41.266,78	20.633,39	61.900,17
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/09/2010	31/09/2010		84.475,20	42.237,60	126.712,80
TOTAL				309.178,52	154.589,27	463.767,79

➤ 6) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual. >> IMPOSTO DEVIDO COMPROVADO PELA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE ICMS, TOMADO POR BASE ARQUIVOS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS RECEPCIONADAS PELO CONTRIBUINTE DEMONSTRANDO ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR, DEVIDO AO FATO DO CREDITAMENTO DE

MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, BEM COMO DE NÃO SE DEBITAR DE MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. ARTIGOS INFRINGIDOS: ART. 60, I E II, ART. 82, II, “E” DA LEI 6.379/96.

Denota-se que a infração denunciada acima teve por base a reconstituição da conta corrente do ICMS, onde teria sido constatado pela fiscalização “ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR”, devido ao fato do creditamento de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, bem como de não se debitar de mercadorias com tributação normal.

Nesse caso, está patente a fragilidade da denúncia, pois não se sabe se a natureza da infração teve por origem:

- a) Erro na conta corrente do ICMS.
- b) Crédito indevido de ICMS ST.
- c) Ausência de débitos pelas saídas de mercadorias com tributação normal.

São três infrações distintas que devem ser denunciadas de forma individual, no caso do lançamento realizado, verifica-se no auto de infração que o enquadramento referente ao dispositivo infringido foi o artigo 106 do RICMS-PB, com a aplicação de multa no percentual de 100% (artigo 82, II, “e” da Lei 6.379/96), o que nos leva a conclusão de que a acusação teria se pautado por erro na conta corrente do ICMS, neste caso, o lançamento seria nulo de pleno direito, haja vista a infração de erro na conta corrente ter por origem a constatação de erro de cálculo ou transporte de valores, o que não é o caso dos autos.

O fato de a fiscalização PRESSUPOR que a empresa tenha se creditado de mercadoria sujeita à substituição tributária, conforme dito pela própria autuante em seu relatório de procedimentos de auditoria – fl. 12, não implica em erro na conta corrente do ICMS, e sim, implicaria na infração de **crédito indevido**, com base no que determina o artigo 41, § 8º do RICMS-PB.

“Art. 41.....

§ 8º O recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária encerrará a fase de tributação e não dará ensejo a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, ressalvado o disposto no art. 72, incisos II, V, VI e VII.”

Ou mesmo, a ausência de débito referente à saída de mercadorias com tributação normal enseja a simples infração de falta de recolhimento do ICMS no prazo legal, e não a infração de erro na conta corrente do ICMS, pois tanto a infração de crédito indevido como a ausência de débitos são infrações autônomas e especificamente tipificadas no RICMS-PB.

Visto no caso dos autos não ter havido qualquer erro de cálculo na apuração do imposto ou erro de transposição de valores que pudesse caracterizar a denúncia de erro na conta corrente do ICMS, sendo ilegítimo e ilegal se caracterizado como erro na conta corrente a infração de crédito indevido ou ausência de débito, assim, apenas para demonstrar o equívoco cometido pela fiscalização e a jurisprudência já pacificada nesta casa, transcrevo fragmentos do voto referente ao Processo nº 0845792008-1, que resultou no Acórdão nº 130/2012, de lavra do Conselheiro Francisco Gomes de Lima Netto, julgado a unanimidade nessa casa, que considerou improcedente a acusação de “Erro na conta gráfica do ICMS”, em razão da infração correta que deveria ter sido denunciada seria “Crédito indevido”.

“Consta da primeira acusação que a fiscalização autou a empresa, com base nos artigos 60 c/c os artigos 54, 55 e 106 todos do RICMS/PB, por constatar erro no transportes de valores, ao reconstituir a Conta Gráfica do ICMS do contribuinte.

Com efeito, a fiscalização glosou créditos fiscais do contribuinte ao encontrar valores lançados na coluna outros créditos, na importância de R\$ 102,00 em outubro de 2005 e de R\$ 610,00, em março de 2007.

Como se observa, presume-se que a fiscalização autou o contribuinte por este não disponibilizar documentação que respaldasse os registros efetuados, caracterizando lançamento indevido de crédito fiscal.

Neste rumo, a denúncia que consta autos é de erro na Conta Gráfica do ICMS, quando mais acertado seria a acusação Crédito Indevido do ICMS.

Da mesma forma, no exercício de 2006, não encontramos terreno propício para que a acusação prospere, tendo em vista não terem sido acostados aos autos provas que respaldassem a acusação formulada.

Neste sentido, também, não houve sucesso na obtenção dos livros fiscais através de contato telefônico com o sócio e contador da empresa.

Dessa forma, os Demonstrativos da Reconstituição da Conta Corrente do ICMS elaborados pela fiscalização, fls. 13, 16 e 19, soam como meras alegações carecendo de valor probante.

Assim, decido pela improcedência da acusação, cancelando o crédito tributário apurado no valor de R\$ 2.105,36, sendo R\$ 956,98 de ICMS e R\$ 1.148,38 de multa por infração.”

Dessa forma, está patente a improcedência da acusação, tendo em vista não está comprovado nos autos o aludido erro na conta corrente, assim, se não bastasse esse fato para que a exação fosse desconstituída, ainda se verifica que a fiscalização teria glosado crédito do ICMS na **suposição** de que teria sido de mercadorias sujeitas à substituição tributária, quando na realidade não acosta no processo qualquer nota fiscal que poderia ter gerado esse crédito.

Tendo a autora da autuação justificado a glosa do crédito alegando que a empresa não poderia ter iniciado o ano de 2009 com um saldo credor, presumindo que seria de mercadorias sujeitas ao recolhimento na fonte, conforme alegação contida na fl. 12 do processo e transcrita abaixo.

“Observou-se também que no ano de 2009, o contribuinte já iniciou o ano com saldo credor, não sabendo qual a origem, ressalva-se que nos exercícios de 2007 e 2008, o contribuinte pertencia ao regime de apuração do SIMPLES NACIONAL, pressupõe-se que a empresa tenha se creditado de mercadorias sujeita à substituição tributária.” (g.n)

Nesse caso, verifica-se não existir prova material de que teria havido crédito indevido de mercadoria sujeitas à substituição tributária, pois não consta do processo qualquer referência ou nota fiscal que tivesse como comprovar a denúncia.

Mesmo porque, esqueceu a autuante quando alegou que a empresa era do SIMPLES NACIONAL nos anos de 2007 e 2008, passando para o sistema de apuração normal em 2009, que as mercadorias com tributação normal originárias de aquisições ocorridas nesse exercício que seriam vendidas em 2009 daria o direito da empresa aproveitar o crédito do ICMS pelas aquisições, nas saídas subseqüentes destas mercadorias no exercício de 2009.

Assim, independente desse fato, verifica-se não haver prova material do crédito indevido e muito menos sobre quais as notas fiscais consignando mercadorias tributadas teriam saído sem o débito do imposto, haja vista a ausência dessas provas macular totalmente o lançamento realizado, tornando improcedente o crédito tributário exigido no exercício de 2009, com base na equivocada acusação de erro na conta corrente o ICMS.

Dessa forma, considerando que o erro na conta corrente do ICMS se caracteriza por erro de cálculo ou transposição de valores, e não em decorrência de crédito indevido ou ausência de débito, considerando que não existem provas materiais no processo que comprovem quais as notas fiscais que teriam originado o crédito indevido ou o a ausência de débito, considerando que o crédito tributário está ilícido e incerto, a exigência fiscal passa a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/01/2009	31/01/2009		0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/06/2009	30/06/2009		0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/07/2009	31/07/2009		0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/08/2009	30/08/2009		0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/09/2009	31/09/2009		0,00	0,00	0,00
			TOTAL	0,00	0,00	0,00

➤ 7) ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADAUIS) >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo contrariando dispositivos legais, ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto retido a menor.- OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM O INCISO I DO ART. 1º DO DECRETO 31.072/2010.

A querela objeto de denuncia formulada de falta de recolhimento do ICMS Substituição tributária tem por sedimento o fato do sujeito passivo ter adquirido mercadorias com o recolhimento na fonte realizado a menor no **mês de dezembro/2007**, cuja acusação tem por origem o fato das operações de entradas está em desacordo com o inciso I do art. 1º do Decreto nº 31.072/2010.

Percebe-se no fato descrito, que a cobrança do ICMS Substituição tributária em razão da aquisição de mercadorias com o recolhimento do ICMS ST a menor teve como motivo da infração o descumprimento do inciso I do Art. 1º do Decreto nº 31.072/2010 -fl. 31, que determina o seguinte.

“Art. 1º. Fica autorizada a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos, enquadrado na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – FISCAL (CNAE – FISCAL) 4644-3/01 – Comércio atacadista de produtos farmacêuticos de uso humano, que realizem operações com os produtos farmacêuticos constantes no Anexo 05 do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba – RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, que consiste na aplicação dos seguintes percentuais.

I – 6.00 % (seis por cento) sobre o valor das entradas interestaduais.” (g.n)

Evidencia-se também nessa acusação não poder ter havido infração aos incisos I do Art. 1º do Decreto nº 31.072/2010, haja vista este normativo ter passado a vigor a partir de 01 de janeiro de 2010, diante do que se verifica no art. 10 do respectivo decreto – fl. 33 do processo, que dispõe.

“Art. 10. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010.” (g.n)

Portanto, o advento desse Decreto teve por finalidade dispor sobre a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos, na forma que especifica, sendo assim, através do Parecer nº 2010.01.00.00298, resultante do Processo nº 1091102009-8, foi concedido Regime Especial a empresa acusada -fl. 28, cuja assinatura ocorreu em 06 de abril de 2010 –fl. 30.

Dessa forma, não é necessário um raciocínio apurado para se concluir que não poderia ter havido infração ao **inciso I do Art. 1º do Decreto nº 31.072/2010**, se na época em que ocorreram os fatos geradores denunciados (dezembro de 2007), não existia qualquer Decreto que autorizasse a concessão de Regime Especial, visto o Decreto infringido ter como vigência a data de 01/01/2010 e o Regime Especial

concedido a empresa ter sido assinado apenas em 06/04/2010, tornando assim o lançamento realizado inócuo e ilegítimo, por se reportar ao mês de dezembro/2007.

Com efeito, não poderia a fiscalização ter cobrado uma repercussão tributária quando na época do fato gerador não existia a norma infringida, onde se evidencia que o alcance do Decreto ocorre apenas no exercício de 2010, não podendo retroagir seus efeitos para o ano de 2007, visto o lançamento reportar-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, em razão do que determina o artigo 144 do Código Tributário Nacional.

“ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.” (g.n)

Assim, em razão de não ter ficado comprovada as irregularidades denunciadas no exercício de 2007, em função do dispositivo infringido não alcançar a época da ocorrência do fato gerador, em face da impossibilidade de irretroatividade, considero IMPROCEDENTE esta acusação, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS)	01/12/2007	31/12/2007	0,00	0,00	0,00	0,00
			TOTAL	0,00	0,00	0,00

➤ 8) ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS) (PERÍODO A PARITR DE 28.12.2000) >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo contrariando dispositivos legais, ter vendido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto retido a menor. - OPERAÇÕES DE SAÍDA/INTERNA DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM O INCISO III DO ART. 1º DO DECRETO 31.072/2010.

No que tange a denuncia descrita acima de falta de recolhimento do ICMS Substituição tributária, a qual tem por sedimento o fato do sujeito passivo ter dado saídas a mercadorias com o recolhimento na fonte realizado a menor nos **exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010**, cuja acusação tem por origem o fato das operações de saídas internas estarem em desacordo com o inciso III do art. 1º do Decreto nº 31.072/2010.

Percebe-se no fato descrito, que a cobrança do ICMS Substituição tributária em razão da saída de mercadorias com o recolhimento do ICMS ST a menor teve

como motivo da infração o descumprimento do inciso III do Art. 1º do Decreto nº 31.072/2010 -fl. 31, que determina o seguinte.

“Art. 1º. Fica autorizada a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos, enquadrado na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – FISCAL (CNAE – FISCAL) 4644-3/01 – Comércio atacadista de produtos farmacêuticos de uso humano, que realizem operações com os produtos farmacêuticos constantes no Anexo 05 do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba – RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, que consiste na aplicação dos seguintes percentuais.

III – 3.00 % (três por cento) sobre o valor das saídas internas destinadas a não contribuinte do ICMS, exceto hospitais, casas de saúde e estabelecimentos congêneres, bem como a órgãos públicos.” (g.n)

Evidencia-se também nessa acusação não poder ter havido infração aos incisos III do Art. 1º do Decreto nº 31.072/2010, referente aos exercícios de 2007, 2008 e 2009, haja vista este normativo ter passado a vigor a partir de 01 de janeiro de 2010, diante do que se verifica no art. 10 do respectivo decreto – fl. 33 do processo, que dispõe.

“Art. 10. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010.” (g.n)

Portanto, o advento desse Decreto teve por finalidade dispor sobre a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos, na forma que especifica, sendo assim, através do Parecer nº 2010.01.00.00298, resultante do Processo nº 1091102009-8, foi concedido Regime Especial a empresa acusada -fl. 28, cuja assinatura ocorreu em 06 de abril de 2010 –fl. 30.

Dessa forma, não é necessário um raciocínio apurado para se concluir que não poderia ter havido nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, infração ao **inciso III do Art. 1º do Decreto nº 31.072/2010**, se na época em que ocorreram os fatos geradores denunciados não existia qualquer Decreto que autorizasse a concessão de Regime Especial, visto o Decreto infringido ter como vigência a data de 01/01/2010 e o Regime Especial concedido a empresa ter sido assinado apenas em 06/04/2010, tornando assim o lançamento realizado nos exercícios de 2007, 2008 e 2009 inócuos e ilegítimos.

Com efeito, não poderia a fiscalização ter cobrado uma repercussão tributária quando na época do fato gerador não existia a norma infringida, onde se evidencia que **o alcance do Decreto ocorre apenas quanto as operações do exercício de 2010**, não podendo retroagir seus efeitos para os anos de 2007, 2008 e 2009, visto o

lançamento reportar-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, em razão do que determina o artigo 144 do Código Tributário Nacional.

“ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.” (g.n)

Assim, em razão de não ter ficado comprovada as irregularidades denunciadas nos exercícios de 2007, 2008 e 2009 em função do dispositivo infringido não alcançar as operações da época da ocorrência do fato gerador, em face da impossibilidade de irretroatividade, considero parcialmente procedente esta acusação, restando para cobrança apenas o exercício de 2010, a partir de 02/02/2010, data em que, conforme dispõe a Cláusula nona do Regime Especial assinado em 06/04/2010 (fl. 29), retroagem os seus efeito, porém, com redução da multa por infração no percentual de 50%, disciplinada na inteligência emergente do art. 1º, inciso VIII da Lei nº 10.008/2013, de 05 de junho de 2013, com efeito, a partir de 01/09/2013, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/12/2007	31/12/2007		0,00	0,00	0,00
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/07/2008	31/12/2008		0,00	0,00	0,00
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/01/2009	31/12/2009		0,00	0,00	0,00
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/01/2010	31/01/2010		0,00	0,00	0,00
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/02/2010	28/02/2010		4.703,23	4.703,23	9.406,46
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/03/2010	31/03/2010		845,47	845,47	1.690,94
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/04/2010	30/04/2010		37,10	37,10	74,20
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/06/2010	31/06/2010		39,76	39,76	79,51
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/07/2010	30/07/2010		4.694,48	4.694,48	9.388,96
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/08/2010	31/08/2010		4.425,83	4.425,83	8.851,66
			TOTAL	14.745,87	14.745,87	29.491,73

➤ OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do lançamento Conta Mercadorias.

A infração denunciada acima teve por exercícios o de 2007 e 2009, tendo sido aplicada a técnica chamada de levantamento da Conta Mercadorias, onde a Fiscalização utiliza os valores dos estoques, inicial e final, entradas e saídas, arbitrando o lucro de 30% (trinta por cento) sobre o custo das mercadorias vendidas. Tal mecanismo autoriza a cobrança do imposto, firmada na presunção de saídas não faturadas, conforme previsto no Regulamento, nos seus artigos 158, I, 160, I e 643, § 4º, II.

"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;"

"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.

.....
.....

§ 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, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular."

Verifica-se analisando o processo que os demonstrativos da conta mercadorias que são provas da acusação estão acostados nas fls. 129/130 dos autos, onde passo as considerações da decisão de forma individualizada relativa a cada exercício.

EXERCÍCIO 2007

Nesse exercício, não há de se reconhecer como válido o procedimento realizado, visto se verificar uma anomalia que descaracteriza integralmente o lançamento tributário, em decorrência da constatação do Custo das Mercadorias Vendidas se apresentar NEGATIVO (CMV = (R\$ 8.686,74), conforme pode ser comprovado às fl. 128, fato este passível de repercussões referentes a outras infrações, e não a de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, entendimento este já ratificado no julgamento singular, no qual considerou improcedente a exigência relativa a esse exercício.

EXERCÍCIO 2009

No que tange ao exercício mencionado, verifica-se se sido incluído como “Entradas de Mercadorias com tributação normal” o valor de R\$ 823.546,07 referente às notas fiscais não lançadas presumidamente encontradas pela fiscalização– fl. 130, porém, para que esse procedimento fosse legítimo e legal, seria necessário que todas as mercadorias consignadas nos respectivos documentos não lançados fossem objeto de tributação normal.

Se isso não bastasse, é condição essencial para validade do procedimento de inclusão desse valor como entrada, que todas as notas fiscais tenham suas cópias acostadas ao processo ou suas chaves de acessos disponibilizadas para o contribuinte, a fim de se verificar se consignam mercadorias tributadas.

No caso dos autos, não vislumbramos nem uma coisa nem outra, haja vista as chaves de acesso disponibilizadas através do CD ROM não se coadunarem as notas fiscais objeto da acusação.

Pois se verifica ser uma falácia a alegação da autuada em suas contra-razões – fl. 4.105 – de que a empresa teria se equivocado em sua consulta, onde teria mantido-se atenta única e exclusivamente as localizações das notas fiscais eletrônicas via chave de acesso, através do Portal das NFe, consultas estas que indica informações do DANFE, equívoco este observado pelo julgador monocrático em seu julgamento.

Ora, deve ser lembrado que as chaves de acesso fornecidas no CD ROM pela fiscalização servem exclusivamente como prova da acusação, disponibilizando o acesso as notas fiscais eletrônicas ditas como não lançadas nos livros próprios, porém, ao se acessar tais chaves no Portal da NFe, obtém-se como resultado notas fiscais totalmente distintas, assim, equivocou-se a fazendária ao não disponibilizar no processo as notas fiscais objeto da acusação e equivocou-se o julgador ao não observar que as chaves de acesso fornecidas no CD ROM, como prova da acusação, acessavam NFe distintas, que não tinham qualquer relação com o auto de infração, conforme pode ser comprovado no processo – fl. 2.693.

Na realidade, evidencia-se que não constam do processo qualquer nota fiscal que embase a acusação descrita no auto de infração, pois as notas fiscais obtidas através das respectivas chaves não se referem às notas objeto da denúncia, não havendo como o contribuinte verificar se as notas fiscais não lançadas são referentes a operações com tributação normal, para efeito de legitimação da sua inclusão na conta mercadorias.

Assim, observa-se também que a inclusão como entradas tributadas na conta mercadorias de valores referentes a notas fiscais de aquisição não lançadas, só é válida e legítima, quando disponibilizadas cópias ou chaves de acesso das respectivas notas fiscais, a fim de se verificar se tratarem realmente de mercadorias tributáveis, haja vista no caso em tela, a empresa realizar 90% de suas operações com mercadorias sujeitas á tributação na fonte, dessa forma, A NÃO DISPONIBILIZAÇÃO de cópias ou chaves de acesso das respectivas notas fiscais levam a sucumbência integral da denúncia.

O que nos leva a evidenciar com base nas notas fiscais consultadas através das chaves de acessos fornecidas, que as operações se referiram a medicamentos, conforme pode ser observado nas fl. 2.693.

Assim, considerando as alegações da fazendária de que a consulta não deveria ter sido realizada pelas chaves de acessos fornecidas, chega-se a conclusão de que não consta nos autos disponibilização de notas fiscais eletrônicas para averiguação, o que torna ilegítima e ilegal a inclusão como entradas tributadas de notas fiscais não lançadas, considerando que possivelmente as notas fiscais ditas não lançadas consignem mercadorias sujeitas à substituição tributária, não há outra atitude a tomar senão considerarmos a diferença da conta mercadorias sem a inclusão como entradas do valor de notas fiscais não lançadas de R\$ 823.543,07, resultando no crédito tributário demonstrado abaixo.

CONTA MERCADORIAS – EXERCÍCIO DE 2009

ESTOQUE INICIAL TRIBUTADAS	0,00	
ENTRADAS TRIBUTADAS	1.914.259,78	
ENT. TRIBUTADAS (NF NÃO LANÇADAS)	0,00	
DEMAIS ENTRADAS TRIBUTADAS	13.840,04	
TOTAL =	1.928.099,62	
SAÍDAS TRIBUTADAS		525.824,95
SAÍDAS TRIBUTADAS POR TRANSFERÊNCIA		196.423,47
SAÍDAS TRIBUTADAS POR DEVOLUÇÃO		17.629,97
DEMAIS SAÍDAS TRIBUTADAS		7.964,26
ESTOQUE FINAL		497.478,48
LUCRO BRUTO 30%	364.970,37	
DIFERENÇA TRIBUTÁVEL		1.047.749,06
TOTAL	2.293.070,19	2.293.070,19

ICMS	MULTA	TOTAL
178.117,34	178.117,34	356.234,68

Em razão desses fatores, tem-se que o crédito tributário original será reduzido para se adequar à nova realidade da movimentação comercial do contribuinte demonstrada acima, sem a inclusão como entradas dos valores relativos as notas fiscais ditas não lançadas, porém, com redução da multa por infração no percentual de 50%, disciplinada na inteligência emergente do art. 1º, inciso VIII da Lei nº 10.008/2013, de 05 de junho de 2013, com efeito, a partir de 01/09/2013.

Se não bastasse a inclusão indevida do valor de R\$ 823.546,07, em razão de não se fazer acompanhar das cópias ou disponibilizar chaves de acesso das notas fiscais ditas não lançadas, ainda se verifica a impossibilidade de cobrança da diferença restante exigida, como passarei e demonstrar.

O RICMS-PB determina em seu artigo 643, §§ 3º, 4º e 6º que no exame da escrita fiscal de contribuinte que tenha optado por outro regime de tributação que não seja o de lucro real, será obrigatório como mecanismo de aferição a realização de confronto fiscal a ser realizado entre:

- *Levantamento Financeiro.*
- *Conta mercadorias.*

Na realização do confronto, *deverá o acréscimo de 30% da conta mercadorias satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso II do § 4º do artigo 643 do RICMS-PB, onde a diferença verificada em razão desse confronto denuncia irregularidades embasadas no artigo 646, conforme pode ser verificado no texto abaixo.*

"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.

.....
.....

§ 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. (g.n)

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório: (g.n)

.....
.....

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado;

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, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular." (g.n)

§ 6º As diferenças verificadas em razão do confronto fiscal denunciam irregularidade, observado o disposto no art. 646.

Em razão da interpretação do dispositivo acima, concluí-se que deveria a fiscalização ter realizado um levantamento financeiro, conforme prevê o *inciso I do § 4º do artigo 643 do RICMS-PB*, para em seguida, realizar o levantamento da conta mercadorias (*inciso II do § 4º do artigo 643 do RICMS-PB*), realizando assim, após a obtenção dos resultados, o confronto entre o valor resultante do acréscimo de 30% (lucro bruto) com as despesas arroladas no levantamento financeiro.

Nesse caso, a condição de repercussão tributária ocorre quando se observa na realização do confronto que o valor do lucro bruto não satisfaz as despesas arroladas no levantamento financeiro, aplicando-se assim a presunção legal inculpada no artigo 646 do RICMS (§6º do artigo 643 do RICMS-PB), com base na ilação de que todo o lucro da empresa no exercício não teria sido suficiente para satisfazer as despesas da empresa no exercício, levando a presunção de que a diferença teria sido paga com caixa dois.

Essa seria a única condição de cobrança amparada no RICMS-PB, visto não haver legalmente a possibilidade de cobrança da diferença apresentada na conta mercadorias de forma direta, diante da ausência de presunção legal na lei do ICMS da Paraíba, onde a manutenção dessa exigência sem a realização do confronto, não tem base legal, ferindo frontalmente o princípio da legalidade e da verdade material, sujeitando a fazenda estadual ao ônus sucumbencial diante de uma demanda judicial futura.

Em razão disso, não há como mantermos a cobrança com base na conta mercadorias, visto não se verificar nos autos a condição estabelecida nas próprias normas do ICMS da Paraíba para a legitimidade da exigência, que seria o confronto do lucro bruto (30%) com as despesas arroladas no levantamento financeiro, tendo a fiscalização exigido ilegalmente e inapropriadamente de forma direta, sem confronto, a diferença tributável resultante da conta mercadorias, fato este motivador da improcedente da exigência, em razão da ausência de base legal, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS	01/12/2007	31/12/2007		0,00	0,00	0,00
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS	01/01/2009	31/12/2009		0,00	0,00	0,00
TOTAL				0,00	0,00	0,00

“Pelo exposto”,

V O T O - pelo recebimento do **Recurso Hierárquico**, por regular, e do **Voluntário**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PROVIMENTO PARCIAL** do segundo, mantendo a decisão recorrida que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, alterando apenas os valores do Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00000292/2011-89, lavrado em 21.06.2011, contra a empresa **FARMÁCIA DIAS LTDA. ME**, inscrita no CCICMS sob nº 16.145.253-1, devidamente qualificada nos autos, fixando o crédito tributário devido no montante de **R\$ 493.259,53 (oitocentos e quarenta e nove mil quatrocentos e noventa e quatro reais e vinte centavos)**, sendo **R\$ 323.924,39 (trezentos e vinte e três mil, novecentos e vinte e quatro reais e trinta e nove centavos)** de ICMS, por infringência aos artigos 399, artigo 395 c/c 397, III e artigo 399, II, b, artigo 158, I e 160, I c/c 643, § 4º, I, todos do RICMS-PB e **R\$ 169.335,14 (cento e sessenta e nove mil trezentos e trinta e cinco reais e quatorze centavos)** de multa por infração, nos termos do artigo 82, V, “g”, “g” e “a”, da Lei nº 6.379/96.

Ademais, cancelado, por indevido, o montante de **R\$ 5.554.285,02**, sendo **R\$ 1.619.123,15** de ICMS e de **R\$ 3.935.161,87** de multa por infração, com fundamento nas razões apresentadas neste voto e em vista da redução prevista da Lei nº 10.008/2013.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 30 de maio de 2014.

ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO
Conselheiro do Voto Divergente

**GOVERNO
DA PARAÍBA****RECURSO HIE/VOL Nº 307/2013**

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS - GEJUP.
1ª RECORRIDA: FARMÁCIA DIAS LTDA.
2ª RECORRENTE : FARMÁCIA DIAS LTDA.
1ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. PROC. FISCAIS - GEJUP.
PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE
AUTUANTE: ÁUREA LÚCIA DOS S. S. VILAR
RELATOR: CONS. GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO

VOTO COMPLEMENTAR

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL. ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. ICMS-SUBSTITUIÇÃO RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS). ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS). CONTA MERCADORIAS. REGIME ESPECIAL. PRELIMINARES. AFASTADAS. MULTA POR INFRAÇÃO. REDUZIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. PROVIMENTO PARCIAL DOS RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL (LEVANTAMENTO QUANTITATIVO). A constatação de estoque a descoberto através de levantamento quantitativo de mercadorias denuncia venda de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Ajustes realizados nos estoques, inicial e final, de cada exercício modificaram os valores apurados no auto de infração.

ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS. Cabe penalidade por descumprimento de obrigação acessória aos que omitirem ou prestarem informações divergentes ao Fisco. Valores ajustados em virtude dos limites impostos pela legislação.

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES (ESCRITA FISCAL). A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Inconsistência no arquivo magnético levou à sucumbência de parte dos valores apurados, por insuficiência de provas.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Diferença tributável com mercadorias sujeitas à substituição tributária, detectada em Conta Mercadorias, por não satisfazer a equação $EI + COMPRAS = VENDAS + EF$. Excluídos os valores da infração em razão da incerteza e iliquidez do crédito apurado, tendo em vista que o valor de venda das mercadorias, mesmo abaixo do custo, não guarda qualquer relação com o recolhimento do ICMS ST pelas entradas. .

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMPLEMENTAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA). O descumprimento de suas obrigações perante o Fisco, deixou o contribuinte incapacitado de usufruir do Regime Especial, levando a fiscalização a exigir a complementação do imposto.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Diferença tributável detectada na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS acarretando o lançamento tributário. Erro aritmético acarretou a redução dos valores apurados.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS). Recolhimentos incompatíveis com a carga tributária estabelecida na legislação acarretaram o lançamento de ofício da diferença tributável. Cancelados os valores referentes às saídas internas do exercício de 2010 em virtude de concorrência.

CONTA MERCADORIAS. A existência de CMV negativo, no exercício de 2007, representa uma patologia fiscal que denuncia indício tributário, entretanto, não possibilita a exigência do imposto, através do levantamento da Conta Mercadoria, pelo simples fato da negatividade no custo mercantil das operações.

Procedente o levantamento relativo ao exercício de 2009.

Reduzida a multa aplicada em razão de Lei Nova ser mais benéfica ao contribuinte.

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

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Senhora Assessora Jurídica, com a devida vênica, em face do VOTO DIVERGENTE proferido pelo ilustre Conselheiro Roberto Farias, na apreciação da acusação proposta no Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000292/2011-89, lavrado em 21/06/2011, contra a empresa autuada, FARMÁCIA DIAS LTDA. ME., venho apresentar VOTO COMPLEMENTAR, que passarei a expor:

Ab initio, cabe ressaltar que o nobre Conselheiro reconhece, no Voto Divergente proferido, que as arguições da recorrente sobre cerceamento de defesa não são motivadoras de nulidade do processo, cabendo, se for o caso, a improcedência do lançamento de ofício.

Infração 1. Aquisição de Mercadorias Constantes do Anexo V Sem Nota Fiscal. Levantamento Quantitativo efetuado com base nas notas fiscais declaradas pelo contribuinte, onde foi apurado estoque a descoberto, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, conforme demonstrativos, às fls. 147-243 (2008), 568-742 (2009) e 884-929 (2010).

O Conselheiro Roberto Farias apresenta voto divergente onde afirma que os lançamentos fiscais estariam ilíquidos, em face da ausência de informações sobre a forma como foi obtida a base de cálculo, pela não consideração dos valores correspondentes aos estoques inicial e final, do exercício de 2008, bem como da impossibilidade de aplicação dos percentuais previstos no Decreto nº 31.072, que não era vigente à época da ocorrência dos fatos, 2008 e 2009.

Tratando-se de levantamento quantitativo de mercadoria, a ocorrência de estoque a descoberto é materializada pelo resultado negativo da equação $EI + ENTRADAS = EF + SAÍDAS$. No caso dos autos, o valor do ICMS foi calculado multiplicando o valor da diferença encontrada, pelo valor médio das mercadorias e aplicada a alíquota prevista no Decreto nº 25.905/2005, conforme se observa nos demonstrativos.

Cabe ressaltar que a não apresentação, pela empresa, do Livro de Registro de Inventário do Exercício de 2008, levou a fiscalização a considerar como nulos os valores dos estoques inicial e final para aquele exercício.

No tocante aos exercícios de 2009 e 2010, foram refeitos os levantamentos dos respectivos exercícios, com base nos valores dos estoques constantes do livro de Inventário do exercício de 2009, (fls. 745-882) e de 2010, apresentado em CD-ROM, tendo sido encontrado um ICMS a exigir de **R\$ 129.950,93**, para o exercício de 2009, (fls. 4.419-4.444), e **R\$ 6.732,81**, para o exercício de 2010, (fls. 4.410-4.418).

Também foi feito o levantamento do exercício de 2008, em razão de ser verificada inconsistência no cálculo dos produtos, sendo levantado um novo valor para o ICMS no patamar de **R\$ 44.991,16**, (fls. 4.445-4.462).

No que se refere às alusões do ilustre Conselheiro, de que os lançamentos fiscais estariam ilíquidos, face a não vigência do Decreto nº 31.072/2010, à época da infração, estas não merecem prosperar, tendo em vista a vigência do Decreto nº 25.905/2005, que depois veio a ser substituído pelo Decreto nº 31.072/2010,.

Ademais, tratando-se de omissão de saídas de mercadorias tributáveis o contribuinte foi claramente beneficiado, já que caberia simplesmente a aplicação da alíquota de 17%, sobre a base de cálculo de cada produto, acrescida da respectiva TVA.

Dessa forma, considero como corretos os novos valores levantados conforme os demonstrativos apresentados.

Ressalte-se que o valor, a maior, apurado no exercício de 2009, não mais poderá ser objeto de lançamento em razão da decadência, entretanto a diferença de **R\$ 13,84**, referente ao exercício de 2010, poderá ser recuperada em novo feito fiscal.

Infração 2. Arquivo Magnético – Informações Omitidas,

Nesta acusação, o Conselheiro apresenta divergência defendendo a tese de que os parágrafos, incisos, alíneas e itens devem seguir uma hierarquia, assim entende ser impraticável a aplicação do art. 85, inciso IX, alínea “k” da Lei nº 6.379/96, que comete um percentual de multa de 5% (cinco por cento), aos que omitem ou apresentam informações divergentes no arquivo magnético, por se contrapor com a orientação do art. 80, do mesmo diploma legal.

Desenvolve o seu Voto transcrevendo *ipsis litteris* o Voto do Ex-Conselheiro Rodrigo Antônio Rodrigues Alves, a quem acompanhou no Processo nº 142.189.2011-7 – Recurso Hie/Vol nº 396/2012.

Como já externado no nosso Voto, entendemos que essa linha de raciocínio leva à ab-rogação de uma norma válida e vigente perante o ordenamento jurídico estadual.

Ademais, adotar uma interpretação eminentemente gramatical, conspira por explorar em demasia os equívocos da lei, deixando de lado o fim a que ela se propõe.

Assim, advogamos que deva ser explorado o disciplinamento estabelecido pelo art. 5º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que nos traça um rumo sobre a aplicação das normas legais: “*na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum*”.

Neste sentido, é notório que o enfoque do Capítulo XIII, da Lei 6.379/96, no qual estão inclusos os artigos 80 a 90, é regular as penalidades a serem aplicadas aos que desrespeitarem a legislação tributária.

Ora, de pronto percebe-se que as regras expressas no art. 80, têm o caráter geral de classificar as penalidades, assim o dispositivo do art. 80, I, diz respeito às

penalidades por falta de cumprimento de obrigação acessória, que tomam como base a Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), como abaixo transcrito:

Art. 80. *As multas serão calculadas tomando-se como base:*

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), prevista no art. 184 desta Lei, vigente no exercício em que se tenha constatado a infração;

Por outro lado, as regras estabelecidas no art. 85 são de caráter mais específico, apresentando as sanções a serem aplicadas conforme as infrações cometidas.

No caso do art. 85, IX, “k”, observa-se que a inteligência da norma é sancionar o infrator de acordo com o valor omitido ou apresentado em divergência, *verbis*:

Art. 85. *As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:*

(...)

IX - de 05 (cinco) a 400 (quatrocentas) UFR-PB, aos que cometerem as infrações relativas a processamento de dados, abaixo relacionadas:

(...)

k) omitir ou apresentar informações divergentes das constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios – multa equivalente a 5% (cinco por cento) do somatório dos valores totais dos documentos de entrada e saída que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, não podendo a multa ser inferior a 20 (vinte) UFR-PB;

Dessa forma, entendo que a infração apontada no feito fiscal denota fato ocorrido no mundo jurídico, que se subsume perfeitamente à hipótese de incidência tributária prevista no art. 85, IX, “k”, que, tratando-se de regra válida, vigente e eficaz, é passível de aplicação ao caso concreto, por ir ao encontro dos fins sociais que se quer atingir.

Ao nosso favor conspira um dos caminhos oferecidos pela doutrina para solucionar as antinomias aparentes: considerar que a norma mais específica deve prevalecer sobre a norma de sentido geral, dentro do brocardo “*lex specialis derogat legi generali*”.

Portanto, divergindo do eminente conselheiro, considero acertada a aplicação a multa de 5% (cinco por cento), conforme estabelece o art. 85, IX, “k”. No entanto, ajustando os valores aos limites, de 5 (cinco) a 400 (quatrocentas) UFR-PB, impostos pelo art. 85, IX, da Lei nº 6.379/96.

Infração 3. Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição.

A acusação encontra respaldo em demonstrativo e relação das notas fiscais não declaradas pelo contribuinte, referentes ao exercício de 2008, (fls. 244-269), cópia do Livro de Registro de Entrada, (fls. 270-567), e as cópias das Notas Fiscais referentes ao exercício de 2008, (fls. 1.083-2.680).

Sem muito o que tergiversar, considero que os argumentos apresentados pela divergência, de que as notas fiscais, do exercício de 2008, foram apresentadas de forma desorganizada, não são suficientes para invalidar a acusação, assim, mantenho os valores apurados pela fiscalização, referentes ao exercício de 2008.

Entretanto, excludo do crédito tributário o montante levantado no exercício de 2010, feito com base na relação das notas fiscais eletrônicas, constantes em CD anexo, (fl. 146), por verificar que o referido arquivo apresentou inconsistência, tornando ilíquidos os valores apurados no período.

Infração 4. Falta de Recolhimento do ICMS – ST.

Trata de diferença tributável levantada através de Conta Mercadorias, onde foi detectado prejuízo bruto, nos exercícios de 2007 e 2008, por não ter sido satisfeita a equação $EI + COMPRAS = EF + VENDAS$, tendo a atuante considerado essa diferença como venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, sem a emissão de notas fiscais, conforme demonstrativos (fls.128-129).

Nesta acusação, o nobre conselheiro, se apegando à citação do Decreto nº 31.072/2010, feita em nota explicativa, defende sua improcedência em razão de o referido decreto não estar vigente à época da infração.

Como já observado, em quesito anterior, não nos aliarmos ao entendimento do nobre Conselheiro, tendo em vista a vigência do Decreto nº 25.905/2005.

No entanto, não podemos deixar de reconhecer a técnica equivocada da fiscalização em considerar, como falta de recolhimento do ICMS ST e, muito menos, omissão de saídas pretéritas, a diferença encontrada na Conta Mercadorias.

Neste sentido, a ocorrência de prejuízo bruto, com base em dados financeiros, não oferece nenhuma certeza de que houve falta de recolhimento do ICMS ST, pois a venda de mercadorias, mesmo abaixo do custo, não guardam qualquer relação com o recolhimento do ICMS ST pelas entradas.

Assim, considero improcedente a acusação, com o cancelamento dos valores apurados.

Infração 5. Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária (Complementação da Carga Tributária).

Diferença apurada no exercício de 2010, evidenciada pelo confronto entre o ICMS ST devido nas operações com medicamentos, calculado de acordo com o Decreto nº 17.417/95, conforme demonstrativo em CD-ROM, e os valores efetivamente recolhidos demonstrados nos códigos de receita 1.106, ICMS - Substituição por Entradas, 1.043 ICMS – Substituição Tributária (GNR) e 1.107 ICMS - Substituição por Saídas, conforme demonstrativo (fl. 124).

Novamente, o Conselheiro se manifesta pelo cancelamento dos valores apurados pela fiscalização, pelo fato de o Decreto nº 31.072/2010 não estar vigente à época da infração.

Embora reconhecendo o lapso da auditoria ao se referir ao Decreto nº 31.072/2010, tal incidente, como já observado, não tem o condão de afastar a infração cometida pelo contribuinte, que ficou à mercê da exigência do imposto por descumprimento do Decreto nº 25.905/2005, abaixo reproduzido, então em vigência:

Art. 4º São obrigações dos contribuintes que se enquadrem e promovam operações previstas neste Decreto, além das demais elencadas no RICMS:

VIII – estar regular com suas obrigações fiscais.
(...)

Art. 6º O disposto neste Decreto fica condicionado ao cumprimento das obrigações impostas ao contribuinte, podendo a Secretaria da Receita Estadual, a qualquer tempo, observados os níveis de recolhimento do ICMS, determinar que o contribuinte volte a recolher o imposto de acordo com a sistemática normal de tributação. (g.n.).

Ademais, tratando-se de ocorrência de descumprimento do regime, o imposto foi cobrado observando-se o tratamento normal para o setor de medicamentos, na forma do Decreto nº 17.417/95.

Dessa forma, divergindo do nobre Conselheiro, opinamos pela manutenção dos valores apurados na acusação, por se evidenciar um ICMS a exigir em legítima consonância com a legislação de regência.

Infração 6. Falta de Recolhimento do ICMS, onde a fiscalização constatou diferença a recolher, no exercício de 2009, ao efetuar a reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, com os produtos sujeitos à tributação normal, constantes nas notas fiscais declaradas pelo contribuinte no arquivo magnético daquele exercício, conforme demonstrativo (fl. 77).

Nesta acusação, o Conselheiro Roberto Farias alega que não foi identificada a natureza da infração, se por erro na conta corrente, por crédito indevido ou pela ausência de débitos pelas saídas das mercadorias, assim defende a improcedência da denúncia, por incerteza e iliquidez do crédito tributário, apurado pela fiscalização.

Tais argumentos não merecem prosperar, tendo em vista que o crédito tributário apurado pela auditoria goza de liquidez e certeza, pois o levantamento fiscal tomou como base a reconstituição total da conta corrente do ICMS, com base nas notas fiscais declaradas pelo próprio contribuinte, onde foi apurado erro no cálculo do imposto a pagar, em vista do creditamento indevido do ICMS sobre as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem como à falta de débito com operações com tributação normal, conforme descreve a nota explicativa no auto de infração.

Também, carece de fundamento a argumentação de que a fiscalização não considerou o saldo credor no início do exercício, pois a própria atuada também não o declarou, na GIM do exercício.

Assim, opinamos pela manutenção do crédito apurado pela auditoria, considerando, entretanto, as alterações constantes do demonstrativo, às (fl. 4.126), onde são mantidos os valores para os períodos de agosto de 2009 e setembro de 2009, em razão de erro aritmético no demonstrativo anterior.

Infração 7. ICMS Substituição Tributária Retido a Menor (Operações Interestaduais),

Nesta acusação, não foi observado o recolhimento do percentual de 6% (seis por cento), exigido sobre as entradas interestaduais, no mês de **dezembro de 2007**, conforme demonstrativo (fl. 143), sobre a base de notas fiscais declaradas pelo contribuinte (fls. 137-142).

Novamente, o ínclito Conselheiro se socorre da não vigência do Decreto nº 31.072/2010, para tentar desqualificar a acusação. No entanto, a obrigação do recolhimento no percentual de 6% (seis por cento) sobre o valor das entradas interestaduais, já era previsto no Decreto nº 25.905/2005, que viria a ser substituído pelo anteriormente citado, *verbis*:

Art. 1º Nas operações realizadas por contribuintes atacadistas de produtos farmacêuticos constantes no item 14 do Anexo 05 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, bem como produtos similares, o cálculo do ICMS devido será efetuado mediante a aplicação dos seguintes percentuais: (Redação dada pelo Decreto nº 26.144, de 23.08.2005, DOE PB de 24.08.2005)

I – 6% (seis por cento) sobre o valor das entradas interestaduais; (g.n.).

Assim, dou como correto o procedimento fiscal, tendo em vista a liquidez e certeza do crédito apurado pela auditoria, com base nas notas fiscais declaradas pelo próprio contribuinte, por afrontar norma vigente, considerando irrelevante o fato de a fiscalização ter descrito, em nota explicativa, norma que substituiu a anterior.

Infração 8. ICMS Substituição Tributária Retido a Menor (Saídas Internas).

Denúncia semelhante à anterior, onde o contribuinte não observou o recolhimento do percentual de 3% (três por cento), calculado sobre as saídas internas, nos períodos de 2007, 2008, 2009 e 2010, previsto no Decreto nº 25.905/2005, conforme demonstrativos (fls. 132-136).

Mais uma vez, a divergência do ínclito conselheiro decorre da não vigência do Decreto nº 31.072/2010, entretanto, como já frisado, estava em plena vigência o Decreto nº 25.905/2005, que determinava a aplicação da alíquota de 3% (três por cento) sobre o valor das saídas internas, *verbis*:

Art. 1º Nas operações realizadas por contribuintes atacadistas de produtos farmacêuticos constantes no item 14 do Anexo 05 do RICMS, aprovado pelo

Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, bem como produtos similares, o cálculo do ICMS devido será efetuado mediante a aplicação dos seguintes percentuais: (Redação dada pelo Decreto nº 26.144, de 23.08.2005, DOE PB de 24.08.2005).

(...)

III - 3% (três por cento) sobre o valor das saídas internas, quando as mercadorias forem destinadas a não contribuintes do ICMS, exceto hospitais, casas de saúde e estabelecimentos congêneres, bem como a órgãos públicos. (g.n.).

Ressalte-se que os valores referentes ao exercício de 2010 devem ser abatidos por já estarem embutidos na base de cálculo da infração nº 5 - Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária.

Assim, mantenho a acusação por considerar regular o procedimento fiscal, porém cancelando os valores referentes ao exercício de 2010.

Infração 9. Conta Mercadorias.

Acusação de Omissão de Saídas Tributáveis, apurada em Conta Mercadorias, nos exercícios de 2007 e 2009, pela não observação da margem de 30% (trinta por cento), de lucro bruto, conforme demonstrativos, às *fls. 128 e 130*.

Ressalte-se que no exercício de 2009, foram incluídas no levantamento as notas fiscais não declaradas no valor de R\$ 823.546,07, conforme relação constante de CD (*fl. 146*).

Nesta acusação, a divergência do nobre relator se atém à ocorrência de CMV negativo, no exercício de 2007, e ao fato de a fiscalização ter incluído notas fiscais sem repercussão financeira ou que se refiram à operações de tributação não normal.

Sobre a ocorrência de CMV negativo, no exercício de 2007, os valores referentes àquele exercício já foram desconsiderados no acórdão.

No tocante ao exercício de 2009, foi refeito o levantamento, abatendo-se os valores das operações sem repercussão financeira, sendo encontrado um novo valor para ICMS a recolher na importância de **R\$ 311.581,40**, conforme (*fl.4.396*).

Concluo, com os ajustes realizados, por declarar devido o seguinte crédito tributário:

Descrição da Infração		Período	ICMS	MULTA	TOTAL
Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal	01/01/2008	31/12/2008	44.991,16	44.991,16	89.982,32
Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal	01/01/2009	31/12/2009	4.690,86	4.690,86	9.381,72
Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal	01/01/2010	31/12/2010	6.718,97	6.718,97	13.437,94
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/01/2008	31/01/2008		227,73	227,73
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/02/2008	28/02/2008		754,34	754,34
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/03/2008	31/03/2008		1.427,79	1.427,79
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/04/2008	30/04/2008		1.414,66	1.414,66

Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/05/2008	31/05/2008		499,91	499,91
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/06/2008	30/06/2008		1.904,71	1.904,71
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/07/2008	31/07/2008		10.884,00	10.884,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/08/2009	31/08/2008		6.770,97	6.770,97
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/09/2008	30/09/2008		2.500,64	2.500,64
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/10/2008	31/10/2008		3.954,87	3.954,87
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/11/2008	30/11/2008		3.300,16	3.300,16
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/12/2008	31/12/2008		7.053,43	7.053,43
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/01/2010	31/01/2010		4.512,95	4.512,95
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/02/2010	28/02/2010		4.576,81	4.576,81
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/03/2010	31/03/2010		9.501,04	9.501,04
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/04/2010	30/04/2010		1.061,52	1.061,52
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/05/2010	31/05/2010		11.928,00	11.928,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/06/2010	30/06/2010		11.996,00	11.996,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/07/2010	31/07/2010		12.004,00	12.004,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/08/2010	31/08/2010		11.264,17	11.264,17
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/09/2010	30/09/2010		12.048,00	12.048,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/10/2010	31/10/2010		12.052,00	12.052,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/11/2010	30/11/2010		12.108,00	12.108,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/12/2010	31/12/2010		6.003,64	6.003,64
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/01/2008	31/01/2008	774,28	774,28	1.548,56
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/02/2008	28/02/2008	2.564,75	2.564,75	5.129,50
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/03/2008	31/03/2008	4.854,49	4.854,49	9.708,98
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/04/2008	30/04/2008	4.809,85	4.809,85	9.619,70
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/05/2008	31/05/2008	1.699,71	1.699,71	3.399,42
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/06/2008	30/06/2008	6.476,00	6.476,00	12.952,00
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/07/2008	31/07/2008	50.607,97	50.607,97	101.215,94
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/08/2009	31/08/2008	23.021,29	23.021,29	46.042,58
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/09/2008	30/09/2008	8.502,19	8.502,19	17.004,38
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/10/2008	31/10/2008	13.446,56	13.446,56	26.893,12
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/11/2008	30/11/2008	11.220,54	11.220,54	22.441,08
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/12/2008	31/12/2008	23.981,67	23.981,67	47.963,34
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/01/2010	31/01/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/02/2010	28/02/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/03/2010	31/03/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/04/2010	30/04/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/05/2010	31/05/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/06/2010	30/06/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/07/2010	31/07/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/08/2010	31/08/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/09/2010	30/09/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/10/2010	31/10/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/11/2010	30/11/2010	-	-	-

Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/12/2010	31/12/2010	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/01/2007	31/12/2007	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/01/2008	31/12/2008	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/01/2010	31/01/2010	20.002,89	20.002,89	40.005,78
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/02/2010	28/02/2010	6.025,31	6.025,31	12.050,62
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/03/2010	31/03/2010	9.137,28	9.137,28	18.274,56
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/04/2010	30/04/2010	10.706,32	10.706,32	21.412,64
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/05/2010	31/05/2010	36.949,27	36.949,27	73.898,54
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/06/2010	30/06/2010	79.672,96	79.672,96	159.345,92
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/07/2010	31/07/2010	43.945,40	43.945,40	87.890,80
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/08/2010	31/08/2010	41.266,78	41.266,78	82.533,56
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/09/2010	30/09/2010	84.475,20	84.475,20	168.950,40
Falta de Recolhimento do ICMS	01/05/2009	31/05/2009	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS	01/06/2009	30/06/2009	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS	01/07/2009	31/07/2009	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS	01/08/2009	31/08/2009	11.733,61	5.866,81	17.600,42
Falta de Recolhimento do ICMS	01/09/2009	30/09/2009	2.869,29	1.434,65	4.303,94
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Interest.)	01/12/2007	31/12/2007	4.839,00	4.839,00	9.678,00
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/12/2007	31/12/2007	1.063,88	1.063,88	2.127,76
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/07/2008	31/07/2008	18.209,00	18.209,00	36.418,00
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/08/2009	31/08/2008	9.179,29	9.179,29	18.358,58
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/09/2008	30/09/2008	8.199,28	8.199,28	16.398,56
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/10/2008	31/10/2008	6.223,89	6.223,89	12.447,78
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/11/2008	30/11/2008	4.763,19	4.763,19	9.526,38
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/12/2008	31/12/2008	1.880,05	1.880,05	3.760,10
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/02/2009	28/02/2009	143,94	143,94	287,88
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/03/2009	31/03/2009	2.808,06	2.808,06	5.616,12
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/04/2009	30/04/2009	3.565,59	3.565,59	7.131,18
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/05/2009	31/05/2009	5.842,20	5.842,20	11.684,40
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/06/2009	30/06/2009	15.567,59	15.567,59	31.135,18
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/07/2009	31/07/2009	4.624,46	4.624,46	9.248,92
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/08/2009	31/08/2009	13.326,07	13.326,07	26.652,14
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/09/2009	30/09/2009	1.125,85	1.125,85	2.251,70
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/10/2009	31/10/2009	90,42	90,42	180,84
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/11/2009	30/11/2009	414,05	414,05	828,10
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/12/2009	31/12/2009	17.599,36	17.599,36	35.198,72
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/01/2010	31/01/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/02/2010	28/02/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/03/2010	31/03/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/04/2010	30/04/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/06/2010	30/06/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/07/2010	31/07/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/08/2010	31/08/2010	-	-	-

Conta Mercadorias	01/01/2007	31/12/2007	-	-	-
Conta Mercadorias	01/01/2009	31/12/2009	311.581,40	311.581,40	623.162,80
TOTAIS			986.191,17	1.128.639,06	2.114.830,23

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico por regular e do voluntário por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo **PROVIMENTO** de ambos para modificar os valores da sentença monocrática e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.0000292/2011-89**, lavrado em 21/06/2011, contra a empresa **FARMÁCIA DIAS LTDA. ME.**, inscrição estadual nº 16.145.253-1, já qualificada nos autos, porém alterando os valores e declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 2.114.830,23 (dois milhões, cento e quatorze mil, oitocentos e trinta reais e vinte e três centavos), sendo R\$ 986.191,17 (novecentos e oitenta e seis mil, cento e noventa e um reais e dezessete centavos) de ICMS nos termos dos artigos 150 e 172 c/c 391, §7º, II; 397, I e 399, I; artigos 306 e parágrafos c/c 335; artigos 158, I; 160, I c/fulcro 646; artigos 391 e 399; artigo 399; artigo 106; artigo 38, IV, 41, §12, 408, parágrafo único, 667, V, “c”; artigos 395 c/c 397, III e 399, II, “b”; artigos 158, I e 160, I c/fulcro 643, §4º, II e 646; todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e R\$ 1.128.639,06 (um milhão, cento e vinte e oito mil, seiscentos e trinta e nove reais e seis centavos) de multa por infração nos termos dos artigos 82, V, “c”; 85, IX, “k”; 82, V, “f”; 82, V, “c”; 82, V, “g”; 82, II, “e”; 82, V, “c”; 82, V, “g” e 82, V, “a”; da Lei nº 6.379/96

Ao mesmo tempo, cancelo o valor de R\$ 3.932.714,32, sendo R\$ 956.856,37 de ICMS e R\$ 2.975.857,95 de multa por infração.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 11 de março de 2015.

[

GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO
Conselheiro Relator

**GOVERNO
DA PARAÍBA**

PROCESSO Nº 079.851.2011-4
RECURSOS HIE/VOL CRF nº 307/2013

1º Recorrente : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
1º Recorrida : FARMÁCIA DIAS LTDA
2º Recorrente : FARMÁCIA DIAS LTDA
2º Recorrida : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
Preparadora : RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE
Relator : GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO
Cons. Divergente : ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO

VOTO DIVERGENTE COMPLEMENTAR

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Senhor Assessor Jurídico, não obstante ao respeito e consideração que tenho pelo relator Dr. GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO, venho **COMPLEMENTAR** o meu voto DIVERGENTE, em razão dos ajustes superficiais e simplistas realizados pelo relator e disposto no seu Voto Complementar que impedem a aplicação da LÍDIMA justiça fiscal, os quais passarei a contestar:

➤ 1) AQUISIÇÃO DE MERC. CTE. DO ANEXO 05 SEM N. FISCAL >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, ter adquirido mercadorias sob a égide da Substituição Tributária sem nota fiscal.

-Da utilização como infração de dispositivo diverso da época do fato gerador.

Afirma o relator no que se refere à alusão contida no voto divergente de que os lançamentos fiscais estariam ilíquidos, face a não vigência do Decreto nº 31.072/2010 a época da infração, que estas alegações não merecem prosperar, tendo em vista a vigência do Decreto nº 25.905/2005, que depois veio a ser substituído pelo Decreto nº 31.072/2010.

Nessa linha, verifica-se no processo que o levantamento quantitativo foi aplicado nos exercícios de 2008 (fl. 147 a 243), 2009 (fl. 568 a 742) e 2010 (fl. 884 a 929), onde se observa nas fl. 243, 742 e 929 o resumo dos valores referente à cobrança do ICMS, o qual contém a seguinte informe: Levantamento feito conforme art. 1º do Decreto nº 31.072, de janeiro de 2010 e o Regime Especial de Tributação Parecer nº2010.01.00.00298.

Como se observa, toda a cobrança foi pautada na infração ao art. 1º do Decreto nº 31.072, o qual serve de base para que o autuado questione o levantamento realizado. Dessa forma, não estando este dispositivo vigorando a época do fato gerador, estará o lançamento viciado, passível de nulidade, por não haver infração ao dispositivo citado.

Não basta simplesmente o relator acobertar um vício de tamanha envergadura com um argumento tão simplista e inaplicável, de que teria sido aplicada a alíquota prevista no Decreto nº 25.905/2010, quando se sabe não ter sido este o dispositivo infringido denunciado pela acusação.

Mesmo porque, para a obtenção pelo contribuinte autuado do benefício disciplinado no Decreto mencionado, teria que o relator provar a satisfação de determinadas condições estabelecidas para fruição do benefício, as quais estão elencadas abaixo:

Art. 1º.....

§ 1º O disposto neste Decreto fica condicionado aos seguintes requisitos:

I – faturamento médio mensal não inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);

II - geração, no mínimo, de 20 (vinte) empregos diretos;

III - emissão de documentos e escrituração de livros fiscais por processamento de dados, na forma estabelecida no Anexo 06 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997;

IV – estrutura operacional e logística em local compatível com a atividade, contendo espaço físico apropriado para a estocagem de mercadorias.

Em razão disso, é que os Regimes Especiais com base no decreto mencionado em nome da empresa Farmácia Dias, foram todos cassados, permanecendo apenas o regime referente ao Decreto nº 31.072/10, vigente a partir dessa data.

Portanto, conclui-se não ter o relator a competência para alterar um fato denunciado como infringente a determina norma, para mudar o enquadramento para outra norma, simplesmente, para tentar corrigir o vício verificado no processo, reportando-se ao Decreto nº 25.905/2005, **quando a denuncia se referiu ao Decreto nº 31.072/10.**

Agindo como se fosse legítimo se corrigir um lançamento de ofício fundamentado erroneamente em norma não vigente à época do fato gerador, apenas citando outra norma, quando se sabe que o lançamento de ofício deve está perfeitamente fundamentado para que o sujeito passivo possa questionar a cobrança. Não ocorrendo esse fato, estará cerceado o direito de defesa do contribuinte, o que caracteriza a nulidade do lançamento realizado.

Portanto, não pode o lançamento realizado se fundamentar numa cobrança de infração fulcrada no Decreto nº 31.072/2010, quando este dispositivo normativa não vigia à época do fato gerador e pura e simplesmente o relator alegar que o Decreto não seria o de nº 31.072/2010 e sim o de nº 25.905/2005.

Também se denota que o relator não se pronunciou sobre a alegação de que NÃO existe nas planilhas anexadas pela fiscal, com os levantamentos quantitativos de 2008 (fl. 147 a 243), 2009 (fl. 568 a 742) e 2010 (fl. 884 a 929), a possibilidade de o contribuinte analisar o cálculo realizado para obtenção da base de cálculo dos valores de ICMS exigidos, pois ao se tentar obter a base de cálculo que resultou o crédito tributário cobrado, constata-se valores totalmente distorcidos e inconsistentes, a exemplo dos informados em planilha transcrita no recurso apresentado (fl. 2.945), que discrimina “VL UNIT ENTRADA”, “VL ICMS ENTRADA”, VL ICMS MED 9,5%”, “VL SAÍDA” e “VL UNIT SAÍDA”, o que torna a exigência inconsistente, em razão da ausência de base de cálculo, onde é informado apenas os valores totais da exigência, a exemplo do exercício de 2008, que apresenta as seguintes informações.

RESUMO DOS VALORES LEVANTADOS – 2008

SUBST_MED_6%	171.247,03
SUBST_TRIB	1.815,72
TOTAL_SUBST	174.062,80
TOTAL_ANT_ENT	107.883,53
TOTAL_ANT_SAIDA	81.759,95
SUBST_MED_3%.....	38.966,20

Levantamento feito conforme art. 1º do Decreto nº 31.072, de janeiro de 2010 e o Regime Especial de Tributação Parecer nº2010.01.00.00298.

Medicamentos-Percentuais nas operações:

Entrada 6%

Saída 3%

Nessa esteira, verifica-se que além da ausência de informações acerca da forma de cálculo para obtenção da base de cálculo, o que por si só já descaracteriza a acusação, o crédito tributário resultante do levantamento quantitativo dos exercícios de 2008 e 2009 foi feito conforme infração ao art. 1º do Decreto nº 31.072, de janeiro de 2010 e o Regime Especial de Tributação Parecer nº2010.01.00.00298, diante do que consta às folhas 243, 742 e 929, e conforme pode ser observado na transcrição acima,

o que caracteriza a iliquidez e incerteza do crédito tributário exigido, visto a vigência do Decreto nº 31.072, ter como data inicial 01/01/2010 (fl. 38), enquanto o Regime Especial passou a vigor apenas em 06/04/2010 (fl. 30), não podendo os seus efeitos retroagirem aos exercícios mencionados, o que fragiliza a exação referente a 2008 e 2009 em decorrência da iliquidez do crédito tributário, visto a empresa, na época do fato gerador, não está sob a égide dos normativos citados acima, estando sob os efeitos do referido decreto e regime especial apenas as operações relativas ao exercício de 2010.

Em função destes fatos e em face da omissão contida no voto complementar acerca do fato alegado, entendo ser improcedente o lançamento efetuado em decorrência de conter vícios que cerceiam o direito de defesa do acusado.

- Da iliquidez e incerteza do crédito tributário exigido em razão da ausência de estoques nos levantamentos realizados.

O levantamento quantitativo de mercadorias envolve uma equação aritmética, onde o estoque inicial, acrescido das entradas, contrapõe-se aos valores das saídas mais estoque final ou atual, cuja diferença resultante, quando positiva, enseja a infração de vendas sem nota fiscal, e quando negativa, a infração de aquisição de mercadorias com receita marginal, estoque a descoberto ou falta de recolhimento do ICMS Substituição tributária.

Por ser este levantamento uma equação aritmética, composta de variáveis, como estoque inicial, entradas, saídas e estoque final, a sua aplicação está diretamente condicionada à existência dos valores concernentes as respectivas variáveis, sob pena de ser inaplicável como técnica de aferição da regularidade fiscal das operações realizadas.

Onde a ausência de uma dessas variáveis resulta na impossibilidade legal da aplicação do respectivo levantamento, falseando-se o resultado final, tornando-se ilegítima a repercussão encontrada, cabendo ao auditor, em razão da ausência de uma das variáveis, a aplicação de outra técnica de aferição fiscal.

Não sendo admissível a alegação mais uma vez simplista e arbitrária do relator de que *a não apresentação pela empresa do livro registro de inventário do exercício de 2008 levou a fiscalização a considerar como nulos os valores dos estoques inicial e final para aquele exercício.*

Pois é salutar lembrar que a ausência do registro de inventário, em razão de se verificar a existência de operações de entradas e saídas de mercadorias, não autoriza a autoridade fiscal a considerar “inexistente” os estoques inicial e final, posto que, **ESSE PROCEDIMENTO TERIA QUE ESTÁ DISCIPLINADO NO RICMS-PB**, como ocorre com o livro caixa na aplicação do levantamento financeiro, em razão de determinação expressa contida no RICMS-PB (artigo 643, §5º).

Art. 643.....

§ 5º Na ausência da escrituração do livro Caixa, que trata o § 3º, para que se possa levar a efeito o demonstrativo financeiro

referido no parágrafo anterior, os saldos no início e no final do exercício serão considerados inexistentes. (g.n)

Determinação esta não existente para o caso de ausência do registro de inventário ou outros livros, o que torna sem amparo legal o procedimento de se considerar inexistente os estoques inicial e final, principalmente, quando se verifica a efetiva entrada e saídas de mercadorias no exercício, como pode ser comprovado no próprio demonstrativo realizado pela fiscalização.

Imagine se além do livro de inventário, também não tivesse sido entregue o livro registro de Entradas, pois a permanecer a tese de acusação, a fiscalização iria realizar o levantamento quantitativo apenas com saídas, faltando as variáveis estoques e entradas?

A resposta mais pertinente seria “NÃO”, por não ter amparo legal um levantamento quantitativo realizado com a ausência de uma das variáveis em decorrência da ausência do livro, onde neste caso a prática legal determina a aplicação de outra técnica de fiscalização e a cobrança da multa por descumprimento de obrigação acessória em razão da falta de apresentação do livro fiscal respectivo.

No caso em questão, existe ainda um agravante que macula diretamente os resultados encontrados nos levantamentos quantitativos de 2008, 2009 e 2010, haja vista ter sido informado na GIM e nas informações econômico-financeiras, o valor do estoque final do exercício de 2008 na quantia de R\$ 350.738,18, o qual MAIS UMA VEZ não foi considerado pelo relator nos ajustes realizados nos levantamentos quantitativos e que traz repercussão direta no resultado dos exercícios subsequentes.

Onde questiono mais uma vez o relator quando em seu voto complementar afirmou que *no tocante aos exercícios de 2009 e 2010, foram refeitos os levantamentos dos respectivos exercícios, com base nos valores dos estoques constantes do livro de inventário do exercício de 2009, (fls. 745-882), apresentado em CD-ROM, tendo sido encontrado um ICMS a ser exigido de R\$ 129.950,93, para o exercício de 2009, (fls. 4.419-4.444) e R\$ 6.732,81, para o exercício de 2010 (fls. 4.410-4.418).*

Visto mais uma vez verificarmos a realização de procedimentos superficiais, sem qualquer critério técnico e de mínima coerência, em razão do relator, na ânsia de manter o crédito tributário a qualquer custo, apesar dos seus vícios, manter a cobrança pautada em levantamentos que resultam em crédito tributário exigido ilíquido e incerto.

A não inclusão no levantamento realizado em 2008 dos valores referentes aos estoques inicial e final, traz repercussão direta nos levantamentos realizados nos exercícios de 2009 e 2010, tendo em vista que o saldo final de um exercício resulta no saldo inicial do exercício subsequente, o que torna inaplicável o levantamento quantitativo diante da ausência de estoques.

Não havendo como se manter um levantamento quantitativo de mercadorias com a ausência de uma das variáveis da fórmula, principalmente a variável

“ESTOQUES”, quando existem mercadorias em estoques, o que pode ser comprovado por uma simples análise do levantamento realizado pela própria fiscalização, diante da existência de entradas e saídas no exercício, o que resulta num eventual saldo final de estoque, independente da existência de livros, o que torna a exigência resultante dos exercícios de 2008, 2009 e 2010 ilegais em razão da iliquidez e incerteza do crédito tributário exigido.

Outro ponto nodal que demonstra a superficialidade do voto do relator refere-se à ausência em seu voto de argumentos que contestem a alegação trazida de que o levantamento quantitativo realizado não expressa a realidade fática dos registros efetuados pelo contribuinte, onde necessário se faz demonstrar por amostragens alguns vícios observados no levantamento realizado no exercício de 2009, o que o torna inconsistente e ilegítimo.

Verifica-se no levantamento quantitativo realizado em 2009, as fl. 677, que a agente fiscal incluiu os seguintes produtos:

- **CONCOR 1,25 MG 28 CPR – Estoque Final “0”.**
- **CONCOR 10 MG 28 CPR – Estoque Final “134”.**
- **CONCOR 2,5 MG 28 CPR – Estoque Final “0”.**

Enquanto se observa no registro de inventário – modelo P7, fl. 770, referente ao exercício de 2009, que não consta o produto “CONCOR 10 MG 28 CPR” e que os dois outros produtos são informados da seguinte forma.

- **CONCOR 1,25 MG 28 CPR – Estoque Final “73 cx”.**
- **CONCOR 2,5 MG 28 CPR – Estoque Final “12 cx”.**

Nestes termos, não há como prosperar uma acusação cujos valores estão divergentes com os informados nos livros fiscais, como também não tem como comungar com um voto superficial, que não analisou ou contestou os argumentos trazidas no voto divergente, fato este cerceador do direito de defesa do contribuinte, levando a fragilidade da denúncia resultante do levantamento quantitativo.

Onde se observa em todos os levantamentos quantitativos realizados, a existência de vícios iguais a estes, o que torna improcedente os lançamentos realizados com base no levantamento quantitativo dos exercícios de 2008, 2009 e 2010, pelas razões já demonstradas, condizente assim com a jurisprudência já pacificada desta casa.

Portanto, considerando a irretroatividade do Decreto nº 31.072/10, considerando a ausência de cálculo para obtenção da base de cálculo do crédito tributário exigido, considerando a existência do estoque final de 2008 que repercute diretamente no resultado dos exercícios subsequentes, considerando a inconsistência das quantidades de estoques referentes aos itens discriminados no levantamento quantitativo com as quantidades registradas no registro de inventário apresentado, em função das alegações anteriores, considero improcedente esta acusação, permanecendo o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
AQUISIÇÃO DE MERC.CTE DO ANEXO 05 SEM N.FISCAL	01/01/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00	0,00
AQUISIÇÃO DE MERC.CTE DO ANEXO 05 SEM N.FISCAL	01/01/2009	31/12/2009	0,00	0,00	0,00	0,00
AQUISIÇÃO DE MERC.CTE DO ANEXO 05 SEM N.FISCAL	01/01/2010	31/12/2010	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL			0,00	0,00	0,00	0,00

➤ 2) ARQUIVO MAGNÉTICO INFORMAÇÕES OMITIDAS >> O contribuinte está sendo autuado por omitir no arquivo magnético digital, informações constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios.

No que tange a acusação acima referente aos exercícios de 2008 e 2010, quanto à aplicação do art. 85, inciso IX, alínea “k” da Lei nº 6.379/96, venho ressaltar que a decisão proferida no voto do **Cons. Rodrigo Antônio Alves Araújo - Processo nº 142.189.2011-7 – Recurso Hier/Vol nº 396/2012**, foi tão contundente que o Governo do Estado da Paraíba publicou em 06/06/2013 a **Lei nº 10.008/2013**, que **“REVOGOU” a alínea “k” do inciso IX do Caput do art. 85** da Lei nº 6.379/96, ratificando o entendimento de que a mesma se encontrava fora do contexto normativo, conforme se comprova na transcrição abaixo:

Art. 5º Fica revogada a alínea “k” do inciso IX do “caput” do art. 85 da Lei nº 6.379, de 2 dezembro de 1996.

A decisão que resultou nos **Acórdãos nº 237/2012 e nº 238/2012**, teve por base a inaplicabilidade da **alínea “k” do inciso IX do art. 85** da Lei nº 6.379/96, em decorrência da ausência no **art. 80** da Lei nº 6.379/96 de norma que legitimasse a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória através de percentual, a própria **Lei nº 10.008/13**, que já revogou a **alínea “k” do inciso IX do art. 85** da Lei nº 6.379/96, **“REVIGOROU” o inciso IV, do art. 80** da Lei nº 6.379/96, legitimando doravante a aplicação de multa por percentual sobre os valores de operações, prestações e faturamento, conforme dispõe a norma colacionada abaixo:

Art. 3º Fica revigorado o inciso IV do art. 80 da Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996, com a seguinte redação:

“IV - os valores das operações e das prestações ou do faturamento.”.

Portanto, a alegação do relator em seu voto complementar se reportando ao art. 5º da Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro, que afirma que *na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirigir e às exigências do bem comum*, não ampara a aplicação de penalidade disciplinada fora do contexto da

própria lei, visto a função social de um magistrado ter por norte a aplicação de penalidades descritas claramente em lei, sem qualquer dúvida ou vício normativo, para evitar prejuízos irreversíveis ao apenado, pois na dúvida, aplica-se a penalidade menos severa, não tendo uma penalidade menos severa a ser aplicada ao caso, dissipa-se a acusação.

Na realidade, convenhamos nobres pares ter havido um erro na elaboração da norma, erro este já reconhecido pelo legislador ao revogar o dispositivo, não tendo sentido se querer aplicar uma penalidade quando o próprio dispositivo encontra-se comprometido, pois é um desaforo jurídico dizer que as regras expressas no art. 80 da Lei, que disciplina as formas de penalidades possíveis na Lei do ICMS, tem **caráter geral**, visto está claro que o dispositivo elenca as únicas formas possíveis de penalidades a ser aplicadas nas infrações ao ICMS-PB, conforme se comprova abaixo:

Art. 80. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), prevista no art. 184 desta Lei, vigente no exercício em que se tenha constatado a infração; (grifo nosso)

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

III - o valor do acréscimo de que trata o art. 90.

Onde após a decisão do **Cons. Rodrigo Antônio Alves Araújo**, foi revigorado o **inciso IV** do inciso I do art. 80 da Lei, dando a partir dessa data possibilidade legal de aplicação de multa com base em percentual, conforme se verifica abaixo:?

Art. 3º Fica revigorado o inciso IV do art. 80 da Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996, com a seguinte redação:

“IV - os valores das operações e das prestações ou do faturamento.”.

Portanto, descabida, inapropriada e infundada é a retórica defendida pelo relator, de que as regras estabelecidas no art. 80 seriam de caráter geral, enquanto as estabelecidas no art. 85 seriam de caráter mais específico, pois em uma rápida leitura se pode observar o que dispõe a mesma em seu texto.

Art. 85. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:

Nessa esteira de pensamento, resta claro não haver a possibilidade de considerar o equívoco da elaboração da norma uma antinomia jurídica, onde a regra da norma mais específica se sobreporia a norma geral, pois claramente se observa que se trata de normas complementares, onde dispõe o art. 85 que as multas serão aplicadas tomando por norte as disciplinadas no inciso I do art. 80.

Como também não há a possibilidade de se acolher a afirmativa de que a infração apontada no feito fiscal denota fato ocorrido no mundo jurídico, que se subsume perfeitamente a hipótese de incidência tributária prevista no art. 85, IX, "k" da Lei nº 6.379/96, sendo tais alegações inócuas e desprezíveis em razão do acolhimento pelo próprio legislador do vício verificado na norma e na sua inaplicabilidade, ratificado pela revogação do dispositivo viciado e revigoração do inciso IV do inciso I do art. 80, provando efetivamente que o lançamento ora discutido é improcedente.

Pelas razões sólidas e fundamentadas expendidas no voto transcrito, resta claro a minha decisão pela IMPROCEDÊNCIA dessa acusação, mantendo o entendimento da decisão de primeira instância, cujo crédito tributário passa a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
ARQUIVOS MAGNÉTIVOS – INFORMAÇÕES OMITIDAS	01/01/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00	0,00
ARQUIVOS MAGNÉTIVOS – INFORMAÇÕES OMITIDAS	01/01/2010	31/12/2010	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL			0,00	0,00	0,00	0,00

➤ 3) FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO >> Aquisição de mercadorias consignadas em documentos fiscais com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.

Mais uma vez venho questionar o simplismo e a superficialidade do voto complementar apresentado pelo r. relator, demonstrando falta de respeito para com o contribuinte e para com a sociedade paraibana, e impondo um claro cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, visto ser dever de ofício do relator analisar todo o procedimento realizado para só assim, proferir sentença, pautando-se dentro da legalidade e coerência.

Acosto-me a decisão do relator em não acolher a acusação referente ao exercício de 2010, pelas razões esposadas em seu voto complementar.

Porém, repudio a falta de sensibilidade do relator ao não ter observado, tanto no voto original, como no complementar, vícios que tornam a acusação referente ao ano de 2008 ilegítima, visto se verificar no processo que nas fl. 122, consta um quadro resumo mensal dos valores resultantes da infração de notas não contabilizadas do exercício de 2008, contendo a base de cálculo, ICMS e Multa. Após analisar detalhadamente a matéria, foram demonstradas no voto divergente várias irregularidades no referido exercício (2008), as quais não foram analisadas ou contestadas pelo relator, omitindo-se completamente quanto aos vícios levantados.

Em razão desse fato, o qual caracteriza cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, voltamos a demonstrar os vícios verificados no procedimento realizado e não visualizados pelo relator, o que impossibilita a manutenção dessa acusação.

EXERCÍCIO DE 2008.

No exercício de 2008, a fiscalização anexou planilha contendo quadro resumo das notas fiscais não contabilizadas – fl. 244 a 268, tendo sido incluído no processo cópias de várias notas fiscais, porém, diante do volume de cópias anexadas e da desorganização com que as mesmas são apresentadas nos autos, não há como fazer uma conciliação entre as notas indicadas nos quadro resumo e as suas respectivas cópias, fato que vai de encontro a presunção legal aplicada, por não se ter como realizar este confronto, conseqüentemente, impossibilitando o contribuinte de analisar as cópias acostadas para verificar inconsistências, a exemplo de saber se realmente é o destinatário, as data e até mesmo a natureza da operação.

Insurjo-me contra o argumento do relator de que não teria muito o que tergiversar, considerando que os argumentos apresentados pela divergência de que as notas fiscais do exercício de 2008 foram apresentadas de forma desorganizada, não seriam suficientes para invalidar a acusação, diante disso, manteve os valores apurados pela fiscalização.

Diante desse fato, constata-se que o relator decidiu condenar a empresa sem ao menos analisar as cópias apresentadas. Pois na realidade, da forma como se encontra nos autos, o próprio relator entendeu tacitamente ser impossível analisar tais notas, tanto é que não teve o trabalho de analisa-las, por essa razão, não se pronunciou sobre os vícios informados no voto divergente nem sobre os ajustes efetuados pela autuante e informados em sua informação fiscal – fl. 4.138, cerceando novamente o direito de defesa do contribuinte.

Foi demonstrado no voto divergente, que várias cópias anexadas apresentavam irregularidades, por se referir a operações sem incidência do imposto, as quais não poderiam fazer parte da acusação em razão de não ser objeto de desembolso de numerário.

Assim, diante do grande volume de documentos anexados, vamos demonstrar por amostragem apenas algumas dessas irregularidades, dentre várias encontradas, para demonstrar a iliquidez e incerteza que reveste o lançamento de ofício realizado no exercício de 2008 e a desídia na apreciação do processo pela primeira instância e pelo relator do voto ora contestado, **que se esquivaram em analisar as provas apresentadas**, diante do demonstrado abaixo.

Quadro Resumo - Abril 2008 (fl. 245)

Nota fiscal nº 404 (fl. 1.103)

Valor R\$ 130,00

Natureza da Operação: Remessa em bonificação, doação e brinde.

Quadro Resumo - Março 2008 (fl. 244)

Nota fiscal nº 35933 (fl. 1.162)

Valor R\$ 2.038,97

Natureza da Operação: Bonificação

Quadro Resumo - Junho 2008 (fl. 245)

Nota fiscal nº 219.642 (fl. 1.170)

Valor R\$ 706,72

Natureza da Operação: Remessa em bonificação, doação e brinde.

Quadro Resumo - Maio 2008 (fl. 245)

Nota fiscal nº 625 (fl. 1.171)

Valor R\$ 455,00

Natureza da Operação: Remessa em bonificação, doação e brinde.

Quadro Resumo - Março 2008 (fl. 245)

Nota fiscal nº 0138904 (fl. 1.176)

Valor R\$ 357,84

Natureza da Operação: Bonificação

Com efeito, torna-se claro o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, visto não ter sido analisado pelo relator a legalidade da denúncia e a legitimidade das provas apresentadas, preferindo optar pelo caminho mais fácil da condenação em um claro desrespeito a função primordial das instâncias administrativas de julgamentos, que é aplicar a justiça fiscal.

Se o relator tivesse tido o bom senso de analisar as provas, **teria visto a impossibilidade de se manter uma denúncia cujas provas materiais são inconsistentes e viciadas**, dessa forma, é impossível legitimar o lançamento referente ao exercício de 2008, diante da impossibilidade de conciliação entre as notas fiscais objeto da acusação elencadas em planilhas e suas respectivas cópias, além da grande quantidade de vícios observados, referente a operações de bonificação, transferência, devoluções e outras, conforme demonstrado acima, tornando o lançamento ilíquido e incerto.

Mesmo diante de tantos vícios, o voto do relator impõe arbitrariamente a condenação do contribuinte, cometendo uma injustiça sem precedentes nesta casa tão honrada.

Por essa razão, em função da impossibilidade de saneamento do procedimento realizado, considero improcedente esta acusação, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
FALTA DE LANÇAMENTO DE NF DE AQUISIÇÃO	01/01/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE NF DE AQUISIÇÃO	01/01/2010	31/12/2010	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL			0,00	0,00	0,00	0,00

➤ 4) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> TAL IRREGULARIDADE FICOU EVIDENCIADA PELA OMISSÃO DE SAÍDAS DE

MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DETECTADA ATRAVÉS DA CONTA MERCADORIAS DOS EXERCÍCIOS DE 2007 E 2008 FACE O DESCUMPRIMENTO DOS INCISOS III E IV DO ART. 5º DO DECRETO 31.072/2010

Analisando o voto do relator pertinente a esta acusação, **venho ratificar seu posicionamento pela improcedência da denúncia**, pelas razões contidas no voto complementar, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2007	31/12/2007	0,00	0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL			0,00	0,00	0,00	0,00

➤ 5) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> COMPLEMENTAÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA PELO NÃO CUMPRIMENTO DO PARÁGRAFO TERCEIRO DO ARTIGO PRIMEIRO E DO ARTIGO QUINTO DO DECRETO 31.072/2010.

No que tange a essa acusação, mais uma vez questionamos a teimosia do colega relator em manter uma acusação cuja denúncia se refere à infração a um dispositivo que não estava vigente à época do fato gerador.

Pois, caros pares, evidencia-se claramente ter sido cobrada a complementação da carga tributária de 3% do valor do ICMS Substituição tributária referente às operações de saídas amparadas pelo Decreto nº 31.072/2010, ocorridas no período de janeiro/2010 a setembro/2010, em que, diante da denúncia formulada nos autos, **teriam sido verificadas infrações ao artigo 1º, §3º e artigo 5º do mencionado Decreto**, que determina.

“Art. 1º.....

§ 3º *Somente poderá usufruir do Regime Especial de Tributação o contribuinte devidamente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Paraíba – CCIMS que preenche os seguintes requisitos:*

- I – esteja regular com suas obrigações fiscais;*
- II – atenda aos controles de fiscalização estabelecidos pela Secretaria de Estado da Receita;*
- III – realize, saídas de produtos enquadrados nas posições 3002 e 3005 da Nomenclatura Comum do Mercosul –*

NCM, cujo momento mensal represente mais de 50% (cinquenta por cento) das saídas totais;

IV – possua faturamento médio mensal não inferior a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais);

V – promova geração e manutenção de no mínimo 10 (dez) empregos diretos.”

.....
.....
“Art. 5º. São obrigações do contribuinte beneficiado pelo Regime Especial disposto nesse Decreto, além das demais previstas no RICMS/PB:

I – praticar preço médio de venda superior ao custo de aquisição das mercadorias acrescido de no mínimo, 30% (trinta por cento);

II – estabelecer-se em local compatível com a atividade desempenhada e que disponha de espaço físico apropriado para a estocagem das mercadorias;

III – manter sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais e entregar, mensalmente, até o dia 10 (dez) do mês subsequente, via internet, os arquivos magnéticos com o registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por quaisquer meios, referente à totalidade das operações de entradas e de saídas realizadas no período de apuração, atendendo as especificações técnicas estabelecidas no Anexo 06 do RICMS/PB (Convênio ICMS 57/95), com os tipos de registros 10,11, 50, 54, 74, 75, 88 E 90);

IV – apresentar, mensalmente, os registros 88, detalhe “27” e 88, detalhe “28”, do anexo 46 do RICMS/PB na Guia de Informação Mensal do ICMS – GIM, até o dia 12 (doze) do mês seguinte a que e referir;

V – apresentar, quando exigido, os comprovantes do pagamento as vendas efetuadas para hospitais, casas de saúde e estabelecimentos congêneres, bem como a órgão público.”

Percebe-se no fato descrito que a cobrança da complementação do ICMS Substituição tributária referente aos meses de **janeiro/2010 a setembro/2010, teve como motivo da infração o descumprimento do artigo 1º, § 3º e artigo 5º do Decreto nº**

31.072/2010 -fl. 31, que efetivamente **passou a vigor a partir de 01 de janeiro de 2010**, diante do que se verifica no art. 10 do respectivo decreto – fl. 33 do processo, que dispõe.

“Art. 10. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010.” (g.n)

Porém, como o advento desse Decreto teve por finalidade dispor sobre a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos, na forma que especifica, foi concedido, através do Parecer nº 2010.01.00.00298, resultante do Processo nº 1091102009-8, Regime Especial a empresa acusada -fl. 28, cuja assinatura ocorreu em 06 de abril de 2010 –fl. 30, tendo seus efeitos retroagido para a data de 02/02/2010, diante do que determina a Cláusula nona do referido regime.

“Cláusula nona – Este regime especial, que alcança tão-somente as operações tipificadas, retroagindo seus efeitos a 02/02/2010 e terá vigência até 31/12/2013, podendo ser cassado ou alterado a qualquer tempo, ante a inobservância de qualquer das condições aqui estabelecidas ou bastando que se mostre inconveniente aos interesses da Fazenda Pública Estadual.” (g.n)

Em razão desse fato, só estaria sujeita as obrigações contidas no Regime Especial as operações realizadas a partir de fevereiro/2010, dessa forma, **deve ser excluída a exigência referente ao mês de janeiro/2010, no valor de R\$ 20.002,00 de ICMS**, permanecendo as demais exigências, porém, com redução da multa por infração no percentual de 50%, disciplinada na inteligência emergente do art. 1º, inciso VIII da Lei nº 10.008/2013, de 05 de junho de 2013, com efeito, a partir de 01/09/2013.

Nessa senda, em razão da exclusão do mês de janeiro e da redução do percentual de multa, o crédito tributário passa a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2010	31/01/2010		0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/02/2010	28/02/2010		6.025,31	3.012,66	9.037,97
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/03/2010	31/03/2010		9.137,28	4.568,64	13.705,92
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/04/2010	30/04/2010		10.706,32	5.353,16	16.059,48
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/05/2010	31/05/2010		36.949,27	18.474,64	55.423,91
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/06/2010	30/06/2010		76.672,96	38.336,48	115.009,44
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/07/2010	31/07/2010		43.945,40	21.972,70	65.918,10
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/08/2010	30/08/2010		41.266,78	20.633,39	61.900,17
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/09/2010	31/09/2010		84.475,20	42.237,60	126.712,80
TOTAL				309.178,52	154.589,27	463.767,79

➤ 6) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual. >> IMPOSTO DEVIDO COMPROVADO PELA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE ICMS, TOMADO POR BASE ARQUIVOS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS RECEPCIONADAS PELO CONTRIBUINTE DEMONSTRANDO ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR, DEVIDO AO FATO DO CREDITAMENTO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, BEM COMO DE NÃO SE DEBITAR DE MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. ARTIGOS INFRINGIDOS: ART. 60, I E II, ART. 82, II, “E” DA LEI 6.379/96.

Denota-se mais uma vez que o r. relator não se aprofundou em sua análise, alegando com a maior simplicidade que *os argumentos trazidos no voto divergente não merecem prosperar, tendo em vista que o crédito tributário apurado pela auditoria goza de liquidez e certeza, pois o levantamento fiscal tomou como base a reconstituição total da conta corrente do ICMS, com base nas notas fiscais declaradas pelo próprio contribuinte, onde foi apurado erro no cálculo do imposto a pagar, em vista do creditamento indevido do ICMS sobre as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem como a falta de débito com operações com tributação normal, conforme descreve a nota explicativa no auto de infração.*

Caros Conselheiros e Conselheiras, estamos ciente de que a finalidade desta casa é a aplicação da justiça fiscal, pautada sempre na análise equilibrada e detalhada das acusações denunciadas e dos documentos pertinentes.

Em razão desse fato, é inadmissível se aceitar um voto dessa natureza, apesar do grande respeito que nutro pelo colega, haja vista a denúncia descrita no auto de infração ter por base a **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS EM RAZÃO DO ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR**, porém, aprofundando a análise se chega à conclusão de que na realidade, a acusação está pautada em três infrações totalmente distintas, que são:

- a) **Erro na conta corrente do ICMS.**
- b) **Crédito indevido de ICMS ST.**
- c) **Ausência de débitos pelas saídas de mercadorias com tributação norma.**

São três infrações que devem ser denunciadas de forma individualizada, no caso do lançamento realizado, verifica-se no auto de infração que o enquadramento referente ao dispositivo infringido foi o artigo 106 do RICMS-PB, com a aplicação de multa no percentual de 100% (artigo 82, II, “e” da Lei 6.379/96), no que se conclui que a acusação teria se pautado por erro na conta corrente do ICMS, neste caso, o lançamento seria nulo de pleno direito, visto a infração de erro na conta corrente ter por origem a constatação de erro de cálculo ou transporte de valores, o que não é o caso dos autos.

O fato de a fiscalização PRESSUPOR que a empresa tenha se creditado de mercadoria sujeita à substituição tributária, conforme dito pela própria autuante em seu relatório de procedimentos de auditoria – fl. 12, não implica em erro na conta corrente do ICMS, e sim, implicaria na infração de **crédito indevido**, com base no que determina o artigo 41, § 8º do RICMS-PB.

“Art. 41.....

§ 8º O recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária encerrará a fase de tributação e não dará ensejo a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, ressalvado o disposto no art. 72, incisos II, V, VI e VII.”

Ou mesmo, a ausência de débito referente à saída de mercadorias com tributação normal enseja a simples infração de falta de recolhimento do ICMS no prazo legal, e **não a infração de erro na conta corrente do ICMS**, pois tanto a infração de crédito indevido como a ausência de débitos são infrações autônomas e especificamente tipificadas no RICMS-PB.

Portanto colegas, constata-se no caso dos autos não ter havido qualquer erro de cálculo na apuração do imposto ou erro de transposição de valores que pudesse caracterizar a denúncia de **ERRO NA CONTA CORRENTE DO ICMS**, sendo ilegal se caracterizado como erro na conta corrente a infração de crédito indevido ou ausência de débito, assim, apenas para demonstrar o equívoco cometido pela fiscalização e a jurisprudência já pacificada nesta casa, transcrevo fragmentos do voto referente ao Processo nº 0845792008-1, que resultou no Acórdão nº 130/2012, de lavra do Conselheiro

Francisco Gomes de Lima Netto, julgado a unanimidade nessa casa, que considerou improcedente a acusação de “Erro na conta gráfica do ICMS”, em razão da infração correta que deveria ter sido denunciada seria “Crédito indevido”.

“Consta da primeira acusação que a fiscalização autuou a empresa, com base nos artigos 60 c/c os artigos 54, 55 e 106 todos do RICMS/PB, por constatar erro no transportes de valores, ao reconstituir a Conta Gráfica do ICMS do contribuinte.

Com efeito, a fiscalização glosou créditos fiscais do contribuinte ao encontrar valores lançados na coluna outros créditos, na importância de R\$ 102,00 em outubro de 2005 e de R\$ 610,00, em março de 2007.

Como se observa, presume-se que a fiscalização autuou o contribuinte por este não disponibilizar documentação que respaldasse os registros efetuados, caracterizando lançamento indevido de crédito fiscal.

Neste rumo, a denúncia que consta autos é de erro na Conta Gráfica do ICMS, quando mais acertado seria a acusação Crédito Indevido do ICMS.

Da mesma forma, no exercício de 2006, não encontramos terreno propício para que a acusação prospere, tendo em vista não terem sido acostados aos autos provas que respaldassem a acusação formulada.

Neste sentido, também, não houve sucesso na obtenção dos livros fiscais através de contato telefônico com o sócio e contador da empresa.

Dessa forma, os Demonstrativos da Reconstituição da Conta Corrente do ICMS elaborados pela fiscalização, fls. 13, 16 e 19, soam como meras alegações carecendo de valor probante.

Assim, decido pela improcedência da acusação, cancelando o crédito tributário apurado no valor de R\$ 2.105,36, sendo R\$ 956,98 de ICMS e R\$ 1.148,38 de multa por infração.”

Se não bastasse esse fato para que a cobrança fosse desconstituída, ainda se verifica que a fiscalização teria glosado crédito do ICMS na **suposição** de que teria sido de mercadorias sujeitas à substituição tributária, quando na realidade não acosta no processo qualquer nota fiscal que poderia ter gerado esse crédito.

Tendo a autora da autuação justificado a glosa do crédito alegando que a empresa não poderia ter iniciado o ano de 2009 com um saldo credor, **presumindo** que seria de mercadorias sujeitas ao recolhimento na fonte, conforme alegação contida na fl. 12 do processo e transcrita abaixo.

*“Observou-se também que no ano de 2009, o contribuinte já iniciou o ano com saldo credor, não sabendo qual a origem, ressalva-se que nos exercícios de 2007 e 2008, o contribuinte pertencia ao regime de apuração do SIMPLES NACIONAL, **pressupõe-se que a empresa tenha se creditado de mercadorias sujeita à substituição tributária.**” (g.n)*

Nesse caso, verifica-se não existir prova material de que teria havido crédito indevido de mercadoria sujeitas à substituição tributária, **pois não consta do processo qualquer referência ou nota fiscal que tivesse como comprovar a denúncia.**

Mesmo porque, esqueceu a autuante quando alegou que a empresa era do SIMPLES NACIONAL nos anos de 2007 e 2008, **passando para o sistema de apuração normal em 2009**, que as mercadorias com tributação normal originárias de

aquisições ocorridas nesse exercício que seriam vendidas em 2009, daria o direito da empresa aproveitar o crédito do ICMS pelas aquisições, nas saídas subsequentes destas mercadorias no exercício de 2009.

A alegação contida no voto complementar de não ter considerado o saldo credor do início do exercício em razão da própria atuada não o ter declarado na GIM, não justifica ou ratifica a acusação, visto ter a fiscalização como verificar e constatar a existência e legitimidade do crédito.

Assim, independente desse fato, verifica-se não haver prova material do crédito indevido e muito menos sobre quais as notas fiscais consignando mercadorias tributadas teriam saído sem o débito do imposto, haja vista a ausência dessas provas macular totalmente o lançamento realizado, tornando improcedente o crédito tributário exigido no exercício de 2009, com base na equivocada acusação de erro na conta corrente o ICMS.

Dessa forma, considerando que o erro na conta corrente do ICMS se caracteriza por erro de cálculo ou transposição de valores, e não em decorrência de crédito indevido ou ausência de débito, considerando que não existem provas materiais no processo que comprovem quais as notas fiscais que teriam originado o crédito indevido ou o a ausência de débito, considerando que o crédito tributário está ilíquido e incerto, a exigência fiscal passa a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/01/2009	31/01/2009		0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/06/2009	30/06/2009		0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/07/2009	31/07/2009		0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/08/2009	30/08/2009		0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/09/2009	31/09/2009		0,00	0,00	0,00
			TOTAL	0,00	0,00	0,00

➤ 7) ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADAUIS) >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo contrariando dispositivos legais, ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto retido a menor.- OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM O INCISO I DO ART. 1º DO DECRETO 31.072/2010.

Denota-se das alegações trazidas no voto complementar a mesma fundamentação referente as outras denúncias fucradas no Decreto nº 31.072/2010, as quais

reputo ilegítimas, em razão do dispositivo denunciado como infringido ainda não está vigente à época do fato gerador.

Assim, mantemos as mesmas alegações contidas no voto divergente, em razão de não ter ficado comprovada as irregularidades denunciadas no exercício de 2007, em função do dispositivo infringido não alcançar a época da ocorrência do fato gerador, em face da impossibilidade de irretroatividade, considero IMPROCEDENTE esta acusação, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS)	01/12/2007	31/12/2007	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL			0,00	0,00	0,00	0,00

➤ 8) ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.2000) >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo contrariando dispositivos legais, ter vendido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto retido a menor. - OPERAÇÕES DE SAÍDA/INTERNA DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM O INCISO III DO ART. 1º DO DECRETO 31.072/2010.

No que tange a denuncia descrita acima de falta de recolhimento do ICMS Substituição tributária, a qual tem por sedimento o fato do sujeito passivo ter dado saídas a mercadorias com o recolhimento na fonte realizado a menor nos **exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010**, cuja acusação tem por origem o fato das operações de saídas internas estarem em desacordo com o **inciso III do art. 1º do Decreto nº 31.072/2010**.

Denota-se das alegações trazidas no voto complementar a mesma fundamentação referente as outras denuncias fucradas no Decreto nº 31.072/2010, as quais reputo ilegítimas, em razão do dispositivo denunciado como infringido ainda não está vigente à época do fato gerador.

Assim, em razão de não ter ficado comprovada as irregularidades denunciadas nos exercícios de 2007, 2008 e 2009 em função do dispositivo infringido não alcançar as operações da época da ocorrência do fato gerador, em face da impossibilidade de irretroatividade, considero parcialmente procedente esta acusação, restando para cobrança apenas o exercício de 2010, a partir de 02/02/2010, data em que, conforme dispõe a Cláusula nona do Regime Especial assinado em 06/04/2010 (fl. 29), retroagem os seus efeito, porém, com redução da multa por infração no percentual de 50%, disciplinada na inteligência emergente do art. 1º, inciso VIII da Lei nº 10.008/2013, de 05 de junho de 2013, com efeito, a partir de 01/09/2013, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/12/2007	31/12/2007		0,00	0,00	0,00
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/07/2008	31/12/2008		0,00	0,00	0,00
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/01/2009	31/12/2009		0,00	0,00	0,00
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/01/2010	31/01/2010		0,00	0,00	0,00
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/02/2010	28/02/2010		4.703,23	4.703,23	9.406,46
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/03/2010	31/03/2010		845,47	845,47	1.690,94
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/04/2010	30/04/2010		37,10	37,10	74,20
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/06/2010	31/06/2010		39,76	39,76	79,51
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/07/2010	30/07/2010		4.694,48	4.694,48	9.388,96
ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS)	01/08/2010	31/08/2010		4.425,83	4.425,83	8.851,66
TOTAL				14.745,87	14.745,87	29.491,73

➤ OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do lançamento Conta Mercadorias.

A infração denunciada acima teve por base os exercícios de 2007 e 2009, tendo sido aplicada a técnica chamada de levantamento da Conta Mercadorias, onde a Fiscalização utiliza os valores dos estoques, inicial e final, entradas e saídas, arbitrando o lucro de 30% (trinta por cento) sobre o custo das mercadorias vendidas. Tal mecanismo autoriza a cobrança do imposto, firmada na presunção de saídas não faturadas.

Verifica-se analisando o processo que os demonstrativos da conta mercadorias que são provas da acusação estão acostados nas fls. 129/130 dos autos, onde passo as considerações da decisão de forma individualizada relativa a cada exercício.

EXERCÍCIO 2007

Nesse exercício, o relator acertadamente não acolheu a denúncia, por não haver como se reconhecer como válido o procedimento realizado, visto se verificar uma anomalia que descaracteriza integralmente o lançamento tributário, em decorrência da constatação do Custo das Mercadorias Vendidas se apresentar NEGATIVO (CMV = (R\$

8.686,74), conforme pode ser comprovado às fl. 128, fato este passível de repercussões referentes a outras infrações, e não a de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, entendimento este já ratificado no julgamento singular, no qual considerou im procedente a exigência relativa a esse exercício.

EXERCÍCIO 2009

Verifica-se mais uma omissão do relator quanto aos argumentos trazidos no voto divergente, pois no que tange ao exercício mencionado, verifica-se se sido incluído como “Entradas de Mercadorias com tributação normal” o valor de R\$ 823.546,07 referente às notas fiscais não lançadas presumidamente encontradas pela fiscalização– fl. 130, porém, para que esse procedimento fosse legítimo e legal, seria necessário que todas as mercadorias consignadas nos respectivos documentos não lançados fossem objeto de tributação normal.

Vale lembrar que a acusação de notas fiscais não registradas referente ao exercício de 2010, não foi acatada pelo relator em seu voto complementar, sendo excluído do crédito tributário o montante levantado em 2010, feitos com base em notas fiscais eletrônicas, constante em CD anexo, por verificar que o referido arquivo apresentou inconsistência, tornando ilíquidos os valores apurados no período, vício este também observado no exercício de 2009, o que torna o valor de R\$ 823.546,07 incerto.

Se isso não bastasse, é condição essencial para validade do procedimento de inclusão desse valor como entrada, que todas as notas fiscais tenham suas cópias acostadas ao processo ou suas chaves de acessos disponibilizadas para o contribuinte, a fim de se verificar se consignam mercadorias tributadas e se tais mercadorias se destinam a comercialização ou ao ativo fixo, uso e consumo ou estejam sujeitas a redução de base de cálculo na saída.

Tendo sido efetuado o ajuste apenas quanto às mercadorias sem repercussão financeiras incluídas como entradas, o que resultou numa pequena diminuição do ICMS exigido, mantendo-se pelo relator, sem qualquer análise, o valor de R\$ 823.546,07, que foi incluído como entradas, sem qualquer averiguação das notas fiscais, seja no aspecto da tributação ou quanto à destinação das mercadorias, o que tira a legitimidade do lançamento realizado.

No caso dos autos, não verificamos nem uma coisa nem outra, haja vista as chaves de acesso disponibilizadas através do CD ROM não se coadunarem as notas fiscais objeto da acusação.

Pois se verifica ser uma falácia a alegação da autuante em suas contra-razões – fl. 4.105 – de que a empresa teria se equivocado em sua consulta, onde teria mantido-se atenta única e exclusivamente as localizações das notas fiscais eletrônicas via chave de acesso, através do Portal das NFe, consultas estas que indica informações do DANFE, equívoco este observado pelo julgador monocrático em seu julgamento.

Ora, deve ser lembrado que as chaves de acesso fornecidas no CD ROM pela fiscalização servem exclusivamente como prova da acusação, disponibilizando

o acesso as notas fiscais eletrônicas ditas como não lançadas nos livros próprios, porém, ao se acessar tais chaves no Portal da NFe, obtém-se como resultado notas fiscais totalmente distintas, assim, equivocou-se a fazendária ao não disponibilizar no processo as notas fiscais objeto da acusação e equivocou-se o julgador ao não observar que as chaves de acesso fornecidas no CD ROM, como prova da acusação, acessavam NFe distintas, que não tinham qualquer relação com o auto de infração, conforme pode ser comprovado no processo – fl. 2.693.

Na realidade, evidencia-se que não constam do processo qualquer nota fiscal que embase a acusação descrita no auto de infração, pois as notas fiscais obtidas através das respectivas chaves não se referem às notas objeto da denúncia, não havendo como o contribuinte verificar se as notas fiscais não lançadas são referentes a operações com tributação normal, para efeito de legitimação da sua inclusão na conta mercadorias.

Assim, observa-se que a inclusão como entradas tributadas na conta mercadorias de valores referentes a notas fiscais de aquisição não lançadas, só é válida e legítima, quando disponibilizadas cópias ou chaves de acesso das respectivas notas fiscais, a fim de se verificar se tratarem realmente de mercadorias tributáveis, haja vista a empresa realizar 90% de suas operações com mercadorias sujeitas à tributação na fonte, dessa forma, A NÃO DISPONIBILIZAÇÃO de cópias ou chaves de acesso das respectivas notas fiscais referente ao ano de 2009, levam a sucumbência integral da denúncia.

O que nos leva a evidenciar com base nas notas fiscais consultadas através das chaves de acessos fornecidas, que as operações se referiram a medicamentos, conforme pode ser observado nas fl. 2.693.

Assim, considerando que o vício similar a este já foi objeto de não acolhimento da denúncia pelo relator quanto ao exercício de 2010, em razão de não constar nos autos disponibilização de notas fiscais eletrônicas para averiguação, como consequência, nesse caso, torna-se ilegítima e ilegal a inclusão como entradas tributadas de notas fiscais não lançadas, considerando ainda como agravante que possivelmente as notas fiscais ditas não lançadas consignem mercadorias sujeitas à substituição tributária, não há outra atitude a tomar senão considerarmos a diferença da conta mercadorias sem a inclusão como entradas do valor de notas fiscais não lançadas de R\$ 823.543,07.

Em razão desses fatores, tem-se que o crédito tributário original será reduzido para se adequar à nova realidade da movimentação comercial do contribuinte, sem a inclusão como entradas dos valores relativos as notas fiscais ditas não lançadas, porém, com redução da multa por infração no percentual de 50%, disciplinada na inteligência emergente do art. 1º, inciso VIII da Lei nº 10.008/2013, de 05 de junho de 2013, com efeito, a partir de 01/09/2013.

Se não bastasse a inclusão indevida do valor de R\$ 823.546,07, em razão de não se fazer acompanhar das cópias ou disponibilizar chaves de acesso das notas fiscais ditas não lançadas, ainda se verifica a impossibilidade de cobrança da diferença restante exigida, como passarei e demonstrar.

O RICMS-PB determina em seu artigo 643, §§ 3º, 4º e 6º que no exame da escrita fiscal de contribuinte que tenha optado por outro regime de tributação que não seja o de lucro real, será obrigatório como mecanismo de aferição a realização de confronto fiscal a ser realizado entre:

- *Levantamento Financeiro.*
- *Conta mercadorias.*

Na realização do confronto, *deverá o acréscimo de 30% da conta mercadorias satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso II do § 4º do artigo 643 do RICMS-PB, onde a diferença verificada em razão desse confronto denuncia irregularidades embasadas no artigo 646, conforme pode ser verificado no texto abaixo.*

"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.

.....

§ 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. (g.n)

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório: (g.n)

.....

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado;

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, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o

inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular." (g.n)

§ 6º As diferenças verificadas em razão do confronto fiscal denunciam irregularidade, observado o disposto no art. 646.

Em razão da interpretação do dispositivo acima, conclui-se que deveria a fiscalização ter realizado um levantamento financeiro, conforme prevê o *inciso I do § 4º do artigo 643 do RICMS-PB*, para em seguida, realizar o levantamento da conta mercadorias (*inciso II do § 4º do artigo 643 do RICMS-PB*), realizando assim, após a obtenção dos resultados, o confronto entre o valor resultante do acréscimo de 30% (lucro bruto) com as despesas arroladas no levantamento financeiro.

Nesse caso, a condição de repercussão tributária ocorre quando se observa na realização do confronto que o valor do lucro bruto não satisfaz as despesas arroladas no levantamento financeiro, aplicando-se assim a presunção legal inculpada no artigo 646 do RICMS (§6º do artigo 643 do RICMS-PB), com base na ilação de que todo o lucro da empresa no exercício não teria sido suficiente para satisfazer as despesas da empresa no exercício, levando a presunção de que a diferença teria sido paga com caixa dois.

Essa seria a única condição de cobrança amparada no RICMS-PB, visto não haver legalmente a possibilidade de cobrança da diferença apresentada na conta mercadorias de forma direta, diante da ausência de presunção legal na lei do ICMS da Paraíba, onde a manutenção dessa exigência sem a realização do confronto, não tem base legal, ferindo frontalmente o princípio da legalidade e da verdade material, sujeitando a fazenda estadual ao ônus sucumbencial diante de uma demanda judicial futura.

Em razão disso, não há como mantermos a cobrança com base na conta mercadorias, visto não se verificar nos autos a condição estabelecida nas próprias normas do ICMS da Paraíba para a legitimidade da exigência, que seria o confronto do lucro bruto (30%) com as despesas arroladas no levantamento financeiro, tendo a fiscalização exigido ilegalmente e inapropriadamente de forma direta, sem confronto, a diferença tributável resultante da conta mercadorias, fato este motivador da improcedente da exigência, em razão da ausência de base legal, passando o crédito tributário a ser composto dos seguintes valores:

INFRAÇÃO	PERÍODO FATO GERADOR		BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
	INÍCIO	FIM				
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS	01/12/2007	31/12/2007		0,00	0,00	0,00
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS	01/01/2009	31/12/2009		0,00	0,00	0,00
	TOTAL			0,00	0,00	0,00

“Pelo exposto”,

Mantenho as considerações e fundamentações trazidas no voto divergente no que se refere aos vícios observados no lançamento de ofício realizado, divergindo totalmente do voto complementar apresentado pelo relator, por não espelhar a aplicação da justiça fiscal, tão defendida nesta casa, em razão da omissão do relator em analisar os vícios denunciados no voto divergente e acolher os erros cometidos no lançamento de ofício realizado, pois como é sabido, cabe as instâncias administrativas a determinação da liquidez e certeza do crédito tributário exigido, para isso, deve ser corrigidos todos os vícios e equívocos cometidos no lançamento de ofício.

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em de
abril de 2015.**

**ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO
Conselheiro do Voto Divergente Complementar**

**GOVERNO
DA PARAÍBA****RECURSO HIE/VOL Nº 307/2013****1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS - GEJUP.****1ª RECORRIDA: FARMÁCIA DIAS LTDA.****2ª RECORRENTE : FARMÁCIA DIAS LTDA.****1ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. PROC. FISCAIS - GEJUP.****PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE****AUTUANTE: ÁUREA LÚCIA DOS S. S. VILAR****RELATOR: CONS. GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO**

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL. ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. ICMS-SUBSTITUIÇÃO RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS). ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS). CONTA MERCADORIAS. REGIME ESPECIAL. PRELIMINARES. AFASTADAS. MULTA POR INFRAÇÃO. REDUZIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. PROVIMENTO PARCIAL DOS RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL (LEVANTAMENTO QUANTITATIVO).

A constatação de estoque a descoberto através de levantamento quantitativo de mercadorias denuncia venda de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Ajustes realizados nos estoques, inicial e final, de cada exercício modificaram os valores apurados no auto de infração.

ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS. Cabe penalidade por descumprimento de obrigação acessória aos que

omitirem ou prestarem informações divergentes ao Fisco. Valores ajustados em virtude dos limites impostos pela legislação.

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES (ESCRITA FISCAL). A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Inconsistência no arquivo magnético levou à sucumbência de parte dos valores apurados, por insuficiência de provas.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Diferença tributável com mercadorias sujeitas à substituição tributária, detectada em Conta Mercadorias, por não satisfazer a equação $EI + COMPRAS = VENDAS + EF$. Excluídos os valores da infração em razão da incerteza e iliquidez do crédito apurado, tendo em vista que o valor de venda das mercadorias, mesmo abaixo do custo, não guarda qualquer relação com o recolhimento do ICMS ST pelas entradas. .

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMPLEMENTAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA). O descumprimento de suas obrigações perante o Fisco, deixou o contribuinte incapacitado de usufruir do Regime Especial, levando a fiscalização a exigir a complementação do imposto.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Diferença tributável detectada na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS acarretando o lançamento tributário. Erro aritmético acarretou a redução dos valores apurados.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS). Recolhimentos incompatíveis com a carga tributária estabelecida na legislação acarretaram o lançamento de ofício da diferença tributável. Cancelados os valores referentes às saídas internas do exercício de 2010 em virtude de concorrência.

CONTA MERCADORIAS. A existência de CMV negativo, no exercício de 2007, representa uma patologia fiscal que denuncia indício tributário, entretanto, não possibilita a exigência do imposto, através do levantamento da Conta Mercadoria, pelo simples fato da negatividade no custo mercantil das operações.

Reduzido o crédito tributário, do exercício de 2009, face a exclusão das operações não tributadas.

Reduzida a multa aplicada em razão de Lei Nova ser mais benéfica ao contribuinte.

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

SEGUNDO VOTO COMPLEMENTAR

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Senhora Assessora Jurídica, com a devida vênia, em face do VOTO DIVERGENTE proferido pelo ilustre Conselheiro Roberto Farias, na apreciação da acusação proposta no Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000292/2011-89, lavrado em 21/06/2011, contra a empresa autuada, FARMÁCIA DIAS LTDA. ME., venho apresentar SEGUNDO VOTO COMPLEMENTAR, que passarei a expor:

Em resumo, ressaltamos, para melhor entendimento, que estamos mantendo os termos proferidos no VOTO DIVERGENTE COMPLEMENTAR no que se refere às acusações 1 a 8, e que estamos modificando os valores apurados no exercício de 2009, na infração nº 9, por omissão de saídas tributáveis, apurada em Conta Mercadorias, em razão de terem sido consideradas no levantamento anterior operações sem tributação pelo ICMS, referentes às nas notas fiscais não declaradas incluídas no levantamento.

Infração 1. Aquisição de Mercadorias Constantes do Anexo V Sem Nota Fiscal. Levantamento Quantitativo efetuado com base nas notas fiscais declaradas pelo contribuinte, onde foi apurado estoque a descoberto, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, conforme demonstrativos, às fls. 147-243 (2008), 568-742 (2009) e 884-929 (2010).

O Conselheiro Roberto Farias apresenta voto divergente onde afirma que os lançamentos fiscais estariam ilíquidos, em face da ausência de informações sobre a forma como foi obtida a base de cálculo, pela não consideração dos valores correspondentes aos estoques inicial e final, do exercício de 2008, bem como da impossibilidade de aplicação dos percentuais previstos no Decreto nº 31.072, que não era vigente à época da ocorrência dos fatos, 2008 e 2009.

O levantamento quantitativo de mercadoria, conforme demonstrativos anexados ao processo (fls. 147-243 (2008), 568-742 (2009) e 884-929 (2010)), constatou a ocorrência de estoque a descoberto materializado pelo resultado negativo da equação $EI + ENTRADAS = EF + SAÍDAS$. Assim, o valor do ICMS foi calculado multiplicando-se a diferença encontrada, pelo valor médio das mercadorias e aplicada a alíquota prevista no Decreto nº 25.905/2005, conforme se observa no exemplo abaixo, tirado da fl. 147:

ANO	COD-PROD	EI	ENT	SAÍDAS	EF	DIF	VL R ENT	VL UNI ENT	VL ICMS ENT
2008	57- Agulha Desc 40X12	0	22	1	0	21	79,88	3,63	4,57

Considere-se que a não apresentação do Livro de Registro de Inventário, do Exercício de 2008, pela empresa, levou a fiscalização a considerar como nulos os valores dos estoques inicial e final para aquele exercício, conforme praxe da fiscalização.

Foi feito o levantamento do exercício de 2008, em razão de ser verificada inconsistência no cálculo dos produtos, sendo o valor do ICMS reduzido para **R\$ 44.991,16**, (fls. 4.445-4.462).

Também, foram feitos os levantamentos dos exercícios de 2009 e 2010, adequando os valores dos estoques aos constantes no livro de Inventário do exercício

de 2009, (fls. 745-882) e no CD-ROM apresentado, para o exercício de 2010, tendo sido encontrado um ICMS a exigir de **R\$ 129.950,93**, para o exercício de 2009, (fls. 4.419-4.444), e **R\$ 6.732,81**, para o exercício de 2010, (fls. 4.410-4.418).

Neste caso, o valor de **R\$ 13,84**, apurado a maior, no exercício de 2010, poderá ser recuperado em novo feito fiscal. Entretanto, a diferença a maior, apurada em 2009, não mais poderá ser objeto de lançamento fiscal, em razão da decadência.

No que se refere às divergências apontadas entre os valores dos estoques considerados pela fiscalização e aqueles constantes no livro de Inventário, conforme exemplo dado para os produtos CONCOR, enfatizamos que foram corrigidos apenas os valores dos produtos que apresentaram repercussão tributária. Assim, o produto CONCOR 10 MG 28 CPR teve seu valor zerado em função de não haver correspondência no livro de inventário, apresentando estoque a descoberto de 41 caixas, enquanto os produtos CONCOR 1,25 MG 28 CPR e CONCOR 2,5 MG 28 CPR, com estoques no livro de inventário nos valores de 73 caixas e 12 caixas, respectivamente, não tiveram seus valores modificados porque não apresentaram repercussão.

Não merecem prosperar as alusões de que os lançamentos fiscais estariam ilícitos, face a não vigência do Decreto nº 31.072/2010, à época da infração, tendo em vista a vigência do Decreto nº 25.905/2005, que depois veio a ser substituído pelo Decreto nº 31.072/2010, versando sobre o mesmo assunto, amparava o crédito levantado.

Neste sentido, não visualizamos qualquer confronto com os artigos 142 e 149 do CTN.

Observe-se que, tratando-se de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, o contribuinte foi claramente beneficiado, já que caberia simplesmente a aplicação da alíquota de 17%, sobre a base de cálculo de cada produto, acrescida da respectiva TVA.

Dessa forma, considero como corretos os novos valores levantados conforme os demonstrativos apresentados.

Infração 2. Arquivo Magnético – Informações Omitidas,

Nesta acusação, o Conselheiro mantém sua divergência defendendo a tese de que os parágrafos, incisos, alíneas e itens devem seguir uma hierarquia, assim entende ser impraticável a aplicação do art. 85, inciso IX, alínea “k” da Lei nº 6.379/96, que comete um percentual de multa de 5% (cinco por cento), aos que omitem ou apresentam informações divergentes no arquivo magnético, por se contrapor com a orientação do art. 80, do mesmo diploma legal.

Aqui, mantemos a posição já externada nos votos principal e complementar por entendermos que essa linha de raciocínio leva à ab-rogação de uma norma válida e vigente perante o ordenamento jurídico estadual, pois a adoção de uma

interpretação eminentemente gramatical, conspira por explorar em demasia os equívocos da lei, deixando de lado o fim a que ela se propõe.

Neste sentido, o art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, ao expressar que “*na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum*”, nos traça uma diretriz sobre a aplicação das normas legais que melhor se adaptaria ao caso.

No caso em exame, é notório que o enfoque do Capítulo XIII, da Lei 6.379/96, no qual estão inclusos os artigos 80 a 90, é regular as penalidades a serem aplicadas aos que desrespeitarem a legislação tributária.

Ora, de pronto percebe-se que as regras expressas no art. 80, têm o caráter geral de classificar as penalidades, assim o dispositivo do art. 80, I, diz respeito às penalidades por falta de cumprimento de obrigação acessória, que tomam como base a Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), como abaixo transcrito:

Art. 80. *As multas serão calculadas tomando-se como base:*

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), prevista no art. 184 desta Lei, vigente no exercício em que se tenha constatado a infração;

Por outro lado, as regras estabelecidas no art. 85 são de caráter mais específico, apresentando as sanções a serem aplicadas conforme as infrações cometidas.

No caso do art. 85, IX, “k”, observa-se que a inteligência da norma é sancionar o infrator de acordo com o valor omitido ou apresentado em divergência, *verbis*:

Art. 85. *As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:*

(...)

IX - de 05 (cinco) a 400 (quatrocentas) UFR-PB, aos que cometerem as infrações relativas a processamento de dados, abaixo relacionadas:

(...)

k) omitir ou apresentar informações divergentes das constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios – multa equivalente a 5% (cinco por cento) do somatório dos valores totais dos documentos de entrada e saída que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, não podendo a multa ser inferior a 20 (vinte) UFR-PB;

Dessa forma, entendo que a infração apontada no feito fiscal denota fato ocorrido no mundo jurídico, que se subsume perfeitamente à hipótese de incidência tributária prevista no art. 85, IX, “k”, que, tratando-se de regra válida, vigente e eficaz, é passível de aplicação ao caso concreto, por ir ao encontro dos fins sociais que se quer atingir.

Ao nosso favor conspira um dos caminhos oferecidos pela doutrina para solucionar as antinomias aparentes: considerar que a norma mais específica deve prevalecer sobre a norma de sentido geral, dentro do brocardo “*lex specialis derogat legi generali*”.

Portanto, divergindo do eminente conselheiro, considero acertada a aplicação a multa de 5% (cinco por cento), conforme estabelece o art. 85, IX, “k”. No entanto, ajustando os valores aos limites, de 5 (cinco) a 400 (quatrocentas) UFR-PB, impostos pelo art. 85, IX, da Lei nº 6.379/96.

Infração 3. Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição.

A acusação encontra respaldo em demonstrativo e relação das notas fiscais não declaradas pelo contribuinte, referentes ao exercício de 2008, (fls. 244-269), cópia do Livro de Registro de Entrada, (fls. 270-567), e as cópias das Notas Fiscais referentes ao exercício de 2008, (fls. 1.083-2.680).

Mantenho a linha apresentada no voto complementar, considerando regulares os valores levantados no exercício de 2008, mas excluindo o montante levantado no exercício de 2010, devido à inconsistência apresentada no arquivo de notas fiscais eletrônicas, referentes ao mesmo exercício, constantes no CD anexo, (fl. 146).

O conselheiro manifesta divergência apenas quanto ao exercício de 2008, argumentando a desorganização na apresentação das notas fiscais. Também considera as notas fiscais referentes a brindes não foram analisadas pela relatoria.

Ora, o argumento utilizado pelo conselheiro é totalmente fora de propósito, é irrelevante para a certeza e liquidez do crédito tributário a maneira como as notas fiscais foram organizadas, bastando para a apuração da irregularidade que estas estejam anexadas ao processo como provas das operações realizadas e não registradas pela autuada.

No tocante às Notas Fiscais, de nºs 404, 35933, 219642, 625 e 013904, em que o Conselheiro defende sua exclusão da base de cálculo por se tratarem de operações com brindes (sem repercussão financeira), manifestamos opinião de que as operações com brindes configuram operações onde se faz presente a onerosidade, como bem define o art. 500, do RICMS/PB, abaixo reproduzido:

Art. 500. Considera-se brinde a mercadoria que não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenha sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final.

Como se observa, nada caracteriza que essa operação esteja despida de repercussão financeira na sua aquisição, pois o título gratuito se dá apenas na segunda operação, quando da distribuição da mercadoria ao consumidor ou usuário final.

Por outro lado, não se comprova nos autos que essas operações se tratem de doações ou bonificações, estas sim, despidas de onerosidade. Pelo contrário, constata-se nos autos que se tratam de operações tributadas pelo ICMS, em um forte indício de que não se tratam de operações a título gratuito.

Ora, na denúncia de Falta de Registro de Nota Fiscal de Aquisição se presume a ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto

devido, quando provado que este não efetuou o registro das notas fiscais nos livros próprios, restando ao contribuinte apenas provar a improcedência da acusação.

No caso dos autos, a recorrente sem apresentar provas de que tais operações se referem a operações sem repercussão financeira, como nas doações e bonificações, ficou sujeita ao lançamento do imposto, conforme presunção do art. 646, do RICMS.

Portanto, mantenho os valores apurados no exercício de 2008, considerando que tais operações devem ser incluídas na base de cálculo do levantamento das notas não registradas.

Infração 4. Falta de Recolhimento do ICMS – ST.

Trata de diferença tributável levantada através de Conta Mercadorias, onde foi detectado prejuízo bruto, nos exercícios de 2007 e 2008, por não ter sido satisfeita a equação $EI + COMPRAS = EF + VENDAS$, tendo a atuante considerado essa diferença como venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, sem a emissão de notas fiscais, conforme demonstrativos (*fls.128-129*).

Não houve divergência do conselheiro quanto a esta acusação, assim, mantenho a exclusão dos valores apurados na denúncia, conforme exposto no voto complementar, por considerar equivocada a técnica utilizada pela fiscalização.

Neste sentido, a ocorrência de prejuízo bruto, com base em dados financeiros, não oferece nenhuma certeza de que houve falta de recolhimento do ICMS ST, pois a venda de mercadorias, mesmo abaixo do custo, não guardam qualquer relação com o recolhimento do ICMS ST pelas entradas.

Assim, não há como considerar a diferença encontrada na Conta Mercadorias, como falta de recolhimento do ICMS ST e, muito menos, omissão de saídas pretéritas.

Infração 5. Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária (Complementação da Carga Tributária).

Diferença apurada no exercício de 2010, evidenciada pelo confronto entre o ICMS ST devido nas operações com medicamentos, calculado de acordo com o Decreto nº 17.417/95, conforme demonstrativo em CD-ROM, e os valores efetivamente recolhidos demonstrados nos códigos de receita 1.106, ICMS - Substituição por Entradas, 1.043 ICMS – Substituição Tributária (GNR) e 1.107 ICMS - Substituição por Saídas, conforme demonstrativo (*fl. 124*).

Embora reconhecendo o lapso da auditoria ao se referir ao Decreto nº 31.072/2010, tal incidente, como já observado, não tem o condão de afastar a infração cometida pelo contribuinte, que ficou à mercê da exigência do imposto por descumprimento do Decreto nº 25.905/2005, abaixo reproduzido, então em vigência:

Art. 4º São obrigações dos contribuintes que se enquadrem e promovam operações previstas neste Decreto, além das demais elencadas no RICMS:

VIII – estar regular com suas obrigações fiscais.

(...)

Art. 6º O disposto neste Decreto fica condicionado ao cumprimento das obrigações impostas ao contribuinte, podendo a Secretaria da Receita Estadual, a qualquer tempo, observados os níveis de recolhimento do ICMS, determinar que o contribuinte volte a recolher o imposto de acordo com a sistemática normal de tributação. (g.n.).

Ademais, tratando-se de ocorrência de descumprimento do regime, o imposto foi cobrado observando-se o tratamento normal para o setor de medicamentos, na forma do Decreto nº 17.417/95.

O Conselheiro apresenta a mesma divergência, defendendo o cancelamento dos valores apurados pela fiscalização, no período de 1/1/2007 a 31/12/2007, referindo-se à não vigência do Decreto nº 31.072/2010 à época da infração.

Não comungo com o entendimento do Conselheiro, tendo em vista que o crédito tributário apurado pela auditoria encontra amparo no Decreto nº 25.905/2005, que, versando sobre o mesmo assunto, encontrava-se vigente à época da infração, sendo depois substituído pelo Decreto nº 31.072/2010.

Ademais não se vislumbra no procedimento fiscal qualquer afronta aos artigos 142 e 149 do CTN.

Dessa forma, divergindo do nobre Conselheiro, opinamos pela manutenção dos valores apurados na acusação, por se evidenciar um ICMS a exigir em legítima consonância com a legislação de regência.

Infração 6. Falta de Recolhimento do ICMS, onde a fiscalização constatou diferença a recolher, no exercício de 2009, ao efetuar a reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, com os produtos sujeitos à tributação normal, constantes nas notas fiscais declaradas pelo contribuinte no arquivo magnético daquele exercício, conforme demonstrativo (fl. 77).

Nesta acusação, o Conselheiro Roberto Farias apresenta divergência alegando que deveriam ter sido feitas três infrações distintas, pois não foi identificada a natureza da infração, se por erro na conta corrente, por crédito indevido ou pela ausência de débitos pelas saídas das mercadorias, assim defende a improcedência da denúncia, por incerteza e iliquidez do crédito tributário, apurado pela fiscalização.

Divergindo dos argumentos do Conselheiro, mantemos o voto proferido anteriormente.

Observe-se que o crédito tributário apurado pela auditoria, através da reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, goza de liquidez e certeza, pois o levantamento fiscal tomou como base a reconstituição total da conta corrente do ICMS, com base nas

notas fiscais declaradas, constantes no CD ROM, e nas informações declaradas em GIM pelo próprio contribuinte.

Neste sentido, a fiscalização glosou os créditos da empresa face ao creditamento indevido do ICMS sobre as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem como à falta de débito com operações com tributação normal, conforme descreve a nota explicativa no auto de infração, apurando diferença tributável por erro no cálculo do imposto a pagar.

Ademais, carece de fundamento a argumentação de que a fiscalização não considerou o saldo credor no início do exercício, pois a própria autuada também não o declarou, na GIM do exercício.

Assim, opinamos pela manutenção do crédito apurado pela auditoria, considerando, entretanto, as alterações constantes do demonstrativo, às (fl. 4.126), onde são mantidos os valores para os períodos de agosto de 2009 e setembro de 2009, em razão de erro aritmético no demonstrativo anterior.

Infração 7. ICMS Substituição Tributária Retido a Menor (Operações Interestaduais),

Nesta acusação, não foi observado o recolhimento do percentual de 6% (seis por cento), exigido sobre as entradas interestaduais, no mês de **dezembro de 2007**, conforme demonstrativo (fl. 143), sobre a base de notas fiscais declaradas pelo contribuinte (fls. 137-142).

O Conselheiro apresenta a mesma divergência, defendendo o cancelamento dos valores apurados pela fiscalização, referindo-se à não vigência do Decreto nº 31.072/2010 à época da infração.

Mantenho o voto proferido anteriormente tendo em vista que o crédito tributário apurado pela auditoria encontra amparo no Decreto nº 25.905/2005, que, versando sobre o mesmo assunto, encontrava-se vigente à época da infração, sendo depois substituído pelo Decreto nº 31.072/2010.

Ademais não se vislumbra no procedimento fiscal qualquer afronta aos artigos 142 e 149 do CTN.

Dessa forma, divergindo do nobre Conselheiro, opinamos pela manutenção dos valores apurados na acusação, por se evidenciar um ICMS a exigir em legítima consonância com a legislação de regência.

Infração 8. ICMS Substituição Tributária Retido a Menor (Saídas Internas).

Denúncia semelhante à anterior, onde o contribuinte não observou o recolhimento do percentual de 3% (três por cento), calculado sobre as saídas internas, nos

períodos de 2007, 2008, 2009 e 2010, previsto no Decreto nº 25.905/2005, conforme demonstrativos (*fls. 132-136*).

O Conselheiro apresenta a mesma divergência, defendendo o cancelamento dos valores apurados pela fiscalização, no período de 1/12/2007 a 31/1/2010, referindo-se à não vigência do Decreto nº 31.072/2010 à época da infração.

Mantenho o voto proferido anteriormente tendo em vista que o crédito tributário apurado pela auditoria encontra amparo no Decreto nº 25.905/2005, que, versando sobre o mesmo assunto, encontrava-se vigente à época da infração, sendo depois substituído pelo Decreto nº 31.072/2010.

Ademais não se vislumbra no procedimento fiscal qualquer afronta aos artigos 142 e 149 do CTN.

Dessa forma, divergindo do nobre Conselheiro, opinamos pela manutenção dos valores apurados na acusação, por se evidenciar um ICMS a exigir em legítima consonância com a legislação de regência.

Infração 9. Conta Mercadorias.

Acusação de Omissão de Saídas Tributáveis, apurada em Conta Mercadorias, nos exercícios de 2007 e 2009, pela não observação da margem de 30% (trinta por cento), de lucro bruto, conforme demonstrativos, às *fls. 128 e 130*.

O Conselheiro não apresenta divergência quanto ao exercício de 2007. Quanto ao exercício de 2009, levanta as seguintes questões:

- 1) Se nas notas fiscais incluídas no levantamento, no valor de R\$ 823.546,07, estão presentes operações não tributadas.

A recorrente nem o relator apontaram as notas sem repercussão tributária, no entanto, reconhece-se que na diligência efetuada não foi retirada as notas fiscais referentes à substituição tributária. Refeito o levantamento (anexo), o crédito tributário foi reduzido a um patamar de **R\$ 230.941,80**.

- 2) Se o arquivo referente ao exercício de 2009 também não apresentou inconsistência a exemplo do de 2010.

Não foram encontradas inconsistências no arquivo, nem elas foram apontadas pela recorrente nem pelo relator. A propósito foram anexadas ao processo cópias de algumas notas fiscais (*fls. 4398 a 4409*), onde se constata a regularidade das notas fiscais.

Concluo, com os ajustes realizados, por declarar devido o seguinte crédito tributário:

Descrição da Infração		Período	ICMS	MULTA	TOTAL
-----------------------	--	---------	------	-------	-------

Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal	01/01/2008	31/12/2008	44.991,16	44.991,16	89.982,32
Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal	01/01/2009	31/12/2009	4.690,86	4.690,86	9.381,72
Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal	01/01/2010	31/12/2010	6.718,97	6.718,97	13.437,94
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/01/2008	31/01/2008		227,73	227,73
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/02/2008	28/02/2008		754,34	754,34
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/03/2008	31/03/2008		1.427,79	1.427,79
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/04/2008	30/04/2008		1.414,66	1.414,66
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/05/2008	31/05/2008		499,91	499,91
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/06/2008	30/06/2008		1.904,71	1.904,71
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/07/2008	31/07/2008		10.884,00	10.884,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/08/2009	31/08/2008		6.770,97	6.770,97
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/09/2008	30/09/2008		2.500,64	2.500,64
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/10/2008	31/10/2008		3.954,87	3.954,87
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/11/2008	30/11/2008		3.300,16	3.300,16
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/12/2008	31/12/2008		7.053,43	7.053,43
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/01/2010	31/01/2010		4.512,95	4.512,95
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/02/2010	28/02/2010		4.576,81	4.576,81
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/03/2010	31/03/2010		9.501,04	9.501,04
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/04/2010	30/04/2010		1.061,52	1.061,52
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/05/2010	31/05/2010		11.928,00	11.928,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/06/2010	30/06/2010		11.996,00	11.996,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/07/2010	31/07/2010		12.004,00	12.004,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/08/2010	31/08/2010		11.264,17	11.264,17
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/09/2010	30/09/2010		12.048,00	12.048,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/10/2010	31/10/2010		12.052,00	12.052,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/11/2010	30/11/2010		12.108,00	12.108,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/12/2010	31/12/2010		6.003,64	6.003,64
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/01/2008	31/01/2008	774,28	774,28	1.548,56
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/02/2008	28/02/2008	2.564,75	2.564,75	5.129,50
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/03/2008	31/03/2008	4.854,49	4.854,49	9.708,98
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/04/2008	30/04/2008	4.809,85	4.809,85	9.619,70
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/05/2008	31/05/2008	1.699,71	1.699,71	3.399,42
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/06/2008	30/06/2008	6.476,00	6.476,00	12.952,00
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/07/2008	31/07/2008	50.607,97	50.607,97	101.215,94
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/08/2009	31/08/2008	23.021,29	23.021,29	46.042,58
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/09/2008	30/09/2008	8.502,19	8.502,19	17.004,38
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/10/2008	31/10/2008	13.446,56	13.446,56	26.893,12
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/11/2008	30/11/2008	11.220,54	11.220,54	22.441,08
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/12/2008	31/12/2008	23.981,67	23.981,67	47.963,34
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/01/2010	31/01/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/02/2010	28/02/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/03/2010	31/03/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/04/2010	30/04/2010	-	-	-

Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/05/2010	31/05/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/06/2010	30/06/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/07/2010	31/07/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/08/2010	31/08/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/09/2010	30/09/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/10/2010	31/10/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/11/2010	30/11/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/12/2010	31/12/2010	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/01/2007	31/12/2007	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/01/2008	31/12/2008	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/01/2010	31/01/2010	20.002,89	20.002,89	40.005,78
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/02/2010	28/02/2010	6.025,31	6.025,31	12.050,62
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/03/2010	31/03/2010	9.137,28	9.137,28	18.274,56
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/04/2010	30/04/2010	10.706,32	10.706,32	21.412,64
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/05/2010	31/05/2010	36.949,27	36.949,27	73.898,54
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/06/2010	30/06/2010	79.672,96	79.672,96	159.345,92
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/07/2010	31/07/2010	43.945,40	43.945,40	87.890,80
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/08/2010	31/08/2010	41.266,78	41.266,78	82.533,56
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/09/2010	30/09/2010	84.475,20	84.475,20	168.950,40
Falta de Recolhimento do ICMS	01/05/2009	31/05/2009	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS	01/06/2009	30/06/2009	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS	01/07/2009	31/07/2009	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS	01/08/2009	31/08/2009	11.733,61	5.866,81	17.600,42
Falta de Recolhimento do ICMS	01/09/2009	30/09/2009	2.869,29	1.434,65	4.303,94
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Interest.)	01/12/2007	31/12/2007	4.839,00	4.839,00	9.678,00
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/12/2007	31/12/2007	1.063,88	1.063,88	2.127,76
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/07/2008	31/07/2008	18.209,00	18.209,00	36.418,00
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/08/2009	31/08/2008	9.179,29	9.179,29	18.358,58
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/09/2008	30/09/2008	8.199,28	8.199,28	16.398,56
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/10/2008	31/10/2008	6.223,89	6.223,89	12.447,78
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/11/2008	30/11/2008	4.763,19	4.763,19	9.526,38
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/12/2008	31/12/2008	1.880,05	1.880,05	3.760,10
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/02/2009	28/02/2009	143,94	143,94	287,88
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/03/2009	31/03/2009	2.808,06	2.808,06	5.616,12
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/04/2009	30/04/2009	3.565,59	3.565,59	7.131,18
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/05/2009	31/05/2009	5.842,20	5.842,20	11.684,40
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/06/2009	30/06/2009	15.567,59	15.567,59	31.135,18
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/07/2009	31/07/2009	4.624,46	4.624,46	9.248,92
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/08/2009	31/08/2009	13.326,07	13.326,07	26.652,14
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/09/2009	30/09/2009	1.125,85	1.125,85	2.251,70
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/10/2009	31/10/2009	90,42	90,42	180,84
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/11/2009	30/11/2009	414,05	414,05	828,10
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/12/2009	31/12/2009	17.599,36	17.599,36	35.198,72

ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/01/2010	31/01/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/02/2010	28/02/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/03/2010	31/03/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/04/2010	30/04/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/06/2010	30/06/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/07/2010	31/07/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/08/2010	31/08/2010	-	-	-
Conta Mercadorias	01/01/2007	31/12/2007	-	-	-
Conta Mercadorias	01/01/2009	31/12/2009	230.941,80	230.941,80	461.883,60
TOTAIS			905.551,57	1.047.999,46	1.953.551,03

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico por regular e do voluntário por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo **PROVIMENTO** de ambos para modificar os valores da sentença monocrática e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0000292/2011-89, lavrado em 21/06/2011, contra a empresa **FARMÁCIA DIAS LTDA. ME.**, inscrição estadual nº 16.145.253-1, já qualificada nos autos, porém alterando os valores e declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 1.953.551,03 (um milhão, novecentos e cinquenta e três mil, quinhentos e cinquenta e um reais e três centavos), sendo R\$ 905.551,57 (novecentos e cinco mil, quinhentos e cinquenta e um reais e cinquenta e sete centavos) de ICMS nos termos dos artigos 150 e 172 c/c 391, §7º, II; 397, I e 399, I; artigos 306 e parágrafos c/c 335; artigos 158, I; 160, I c/fulcro 646; artigos 391 e 399; artigo 399; artigo 106; artigo 38, IV, 41, §12, 408, parágrafo único, 667, V, “c”; artigos 395 c/c 397, III e 399, II, “b”; artigos 158, I e 160, I c/fulcro 643, §4º, II e 646; todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e R\$ 1.047.999,46 (um milhão, quarenta e sete mil, novecentos e noventa e nove reais e três centavos) de multa por infração nos termos dos artigos 82, V, “c”; 85, IX, “k”; 82, V, “f”; 82, V, “c”; 82, V, “g”; 82, II, “e”; 82, V, “c”; 82, V, “g” e 82, V, “a”; da Lei nº 6.379/96

Ao mesmo tempo, cancelo o valor de R\$ 4.093.993,52, sendo R\$ 1.037.495,97 de ICMS e R\$ 3.056.497,55 de multa por infração.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 11 de junho de 2015.

GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO
Conselheiro Relator



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

Recursos HIE./VOL. CRF N.º 307/2013

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
1ª RECORRIDA : FARMÁCIA DIAS LTDA.
2ª RECORRENTE: FARMÁCIA DIAS LTDA.
2ª RECORRIDA : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
PREPARADORA : RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE.
AUTUANTE(S) : AÚREA LÚCIA DOS S. S. VILAR.
RELATOR(A) : CONSº. GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO
REL(A). VOTO
DIVERGENTE : MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL. ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. ICMS-SUBSTITUIÇÃO RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS). ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS). CONTA MERCADORIAS. REGIME ESPECIAL. PRELIMINARES. AFASTADAS. MULTA POR INFRAÇÃO. REDUZIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. PROVIMENTO PARCIAL DOS RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO.

- AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL (LEVANTAMENTO QUANTITATIVO). A constatação de estoque a descoberto através de levantamento quantitativo de mercadorias denuncia venda de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Ajustes realizados nos estoques, inicial e final, de cada exercício modificaram os valores apurados no auto de infração.

- ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES OMITIDAS. Cabe penalidade por descumprimento de obrigação acessória aos que omitirem

ou prestarem informações divergentes ao Fisco. Valores ajustados em virtude dos limites impostos pela legislação.

- *FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES (ESCRITA FISCAL)*. A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Inconsistência no arquivo magnético levou à sucumbência de parte dos valores apurados, por insuficiência de provas.

- *FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*. Diferença tributável com mercadorias sujeitas à substituição tributária, detectada em Conta Mercadorias, por não satisfazer a equação $EI + COMPRAS = VENDAS + EF$. Excluídos os valores da infração em razão da incerteza e iliquidez do crédito apurado, tendo em vista que o valor de venda das mercadorias, mesmo abaixo do custo, não guarda qualquer relação com o recolhimento do ICMS ST pelas entradas. .

- *FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMPLEMENTAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA)*. O descumprimento de suas obrigações perante o Fisco, deixou o contribuinte incapacitado de usufruir do Regime Especial, levando a fiscalização a exigir a complementação do imposto.

- *FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS*. Diferença tributável detectada na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS acarretando o lançamento tributário. Erro aritmético acarretou a redução dos valores apurados.

- *ICMS-SUBSTITUIÇÃO RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS)*. Recolhimentos incompatíveis com a carga tributária estabelecida na legislação acarretaram o lançamento de ofício da diferença tributável. Cancelados os valores referentes às saídas internas do exercício de 2010 em virtude de concorrência.

- *CONTA MERCADORIAS*. A existência de CMV negativo, no exercício de 2007, representa uma patologia fiscal que denuncia indício tributário, entretanto, não possibilita a exigência do imposto, através do levantamento da Conta Mercadoria, pelo simples fato da negatividade no custo mercantil das operações.

Reduzido o crédito tributário, do exercício de 2009, face a exclusão das operações não tributadas.

- Reduzida a multa aplicada em razão de Lei Nova ser mais benéfica ao contribuinte.

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

VOTO DIVERGENTE

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros e Senhora Assessora Jurídica, destacando a alta estima, respeito e consideração que dispenso pelo relator, Cons^o. Glauco Cavalcanti Montenegro, apresento-lhes VOTO PARCIALMENTE DIVERGENTE da decisão exarada pelo referido relator, que concluiu pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000292/2011-89, lavrado em 21/6/2011, contra a empresa acima

identificada, FARMÁCIA DIAS LTDA., denunciando-a pela prática das irregularidades assim descritas no libelo basilar:

- DE MERC. CTE. DO ANEXO 05 SEM N. FISCAL >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, adquiriu mercadorias sob a égide da Substituição Tributária sem nota fiscal.

- ARQUIVO MAGNÉTICO INFORMAÇÕES OMITIDAS >> O contribuinte está sendo autuado por omitir no arquivo magnético/digital, informações constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios.

- FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO >> Aquisição de mercadorias consignadas em documento(s) fiscal(is), com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

NOTA EXPLICATIVA:

TAL IRREGULARIDADE FICOU EVIDENCIADA PELA OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DETECTADA ATRAVÉS DA CONTA MERCADORIAS DOS EXERCÍCIOS DE 2007 E 2008 FACE O DESCUMPRIMENTO DOS INCISOS III E IV DO ART. 5 DO DECRETO 31.072/2010.

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

NOTA EXPLICATIVA:

COMPLEMENTAÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA PELO NÃO CUMPRIMENTO DO PARÁGRAFO TERCEIRO DO ARTIGO PRIMEIRO E DO ARTIGO QUINTO DO DECRETO 31.072/2010.

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

NOTA EXPLICATIVA:

IMPOSTO DEVIDO COMPROVADO PELA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE ICMS, TOMADO POR BASE ARQUIVOS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS RECEPCIONADAS PELO CONTRIBUINTE. DEMONSTRADO ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR, DEVIDO AO FATO DO CREDITAMENTO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, BEM COMO DE NÃO SE DEBITAR DE MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. ARTIGOS INFRINGIDOS: ART. 60 I E II E ART 82 IV DO RICMS DECRETO 18.930/97. PENALIDADE PROPOSTA ART. 82 II, “E” DA LEI 6.379/96.

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) >> Falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo contrariando dispositivos legais, adquiriu mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto retido a menor.

NOTA EXPLICATIVA:

OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM O INCISO I, DO ART. 1º DO DECRETO 31.072/2010.

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00) >> Falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo contrariando dispositivos legais, vendeu mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto retido a menor.

NOTA EXPLICATIVA:

OPERAÇÕES DE SAÍDA/INTERNA DE MERCADORIAS EM DESACORDO COM O INCISO III, DO ART. 1º DO DECRETO 31.072/2010.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento Conta Mercadorias.

A Primeira Instância decidiu pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal, fixando o crédito tributário em **R\$ 5.799.128,90**, sendo **R\$ 1.941.570,79** de ICMS e **R\$ 3.857.558,11** de multa por infração, após o que recorreu hierarquicamente da decisão (fls. 2.900/2.924) e a autuada, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário a este Colegiado, em 4/12/2012 (fls. 2.930/2.954), o qual, após a apresentação do voto do eminente relator, acima citado, e dos votos divergentes, da autoria do Cons. Roberto Farias de Araújo, assim como do segundo voto de fundamentação complementar, exarado pelo Cons. Glauco Cavalcanti Montenegro, onde este manteve parcialmente o valor ICMS exigido no libelo basilar, relativamente às acusações a que atribuo a seguinte numeração: (1) aquisição e manutenção de estoque a descoberto de mercadorias sujeitas à substituição tributária, (3) omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, detectada mediante falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, e (6) falta de recolhimento do ICMS constatado mediante a reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, com produtos sujeitos à tributação normal e da substituição tributária.

Ao mesmo tempo, manteve *in totum* as acusações com a numeração sequencial que adiante indico: (2) omissão de informações no arquivo magnético digital, (5) falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária/Complementação da Carga Tributária, haja vista o pagamento ter se efetuado com inobservância das normas ínsitas no Decreto nº 25.905/2005 e recepcionadas pelo Decreto nº 31.072/2010, (7) ICMS Substituição Tributária Retido a menor/Operações de Entradas Interestaduais, (8) ICMS Substituição Tributária retido a menor/Saídas Internas, em decorrência da não aplicação do percentual de 3% sobre o valor dessas operações, previsto no Decreto nº 25.905/2005 e recepcionado, nesse quesito, pelo Decreto nº 31.072/2010, e (9) Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis, apurada através de Levantamento da Conta Mercadorias.

Na referida decisão, improcedeu a delação (4) sobre falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, constatada por meio de Levantamento da

Conta Mercadorias que apontou a ocorrência de prejuízo bruto com mercadorias adstritas o referido regime de tributação.

Após apresentar considerações sobre seu segundo decisório complementar, promoveu a redução da penalidade pecuniária aplicada às infrações relacionadas à obrigação principal, em face do advento de lei posterior mais benigna (Lei Estadual nº 10.008/2013), ao fundamento do art. 106, II, “c” do CTN, de forma que o crédito tributário total remanesceu ao valor de R\$ 1.953.551,03, sendo R\$ 905.551,57 de ICMS e R\$ 1.047.999,46 de multa por infração.

Posta em votação essa decisão do Relator, solicitei vistas dos autos para melhor apreciar a matéria relacionada à acusação (3) de “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis constatada mediante falta de lançamento de notas fiscais de aquisição”, uma vez que, no tocante às demais delações, corroboro com o deslinde dado às questões suscitadas por ambas as partes da relação tributária processual.

Isto considerando, registro que o objeto dessas considerações reside no fato de o relator, Cons. Glauco Cavalcanti Montenegro, em seu segundo voto complementar, haver excluído da infração de número 3 (três), acima citada, notas fiscais de aquisição de mercadorias ao fundamento de que estas acobertam “operações tributadas pelo ICMS, em um forte indício de que não se tratam de operações a título gratuito” (sic.).

Trata-se das Notas Fiscais de nºs 404, 35933, 219642, 625 e 013901 (quanto a esta última, procedi a uma correção, pois foi equivocadamente considerada pelo relator, em suas razões de decidir, como sendo de nº 013904, e não 013901, que é o correto), cujas cópias constam às fls. 1.103, 1.162, 1.170, 1.171 e 1.176, as quais acobertam operações interestaduais de aquisição de mercadorias a título de “Remessa em bonificação, doação ou brinde”, cujo CFOP, nelas consignado, é o de nº 6910.

Relativamente aos documentos acima citados, o referido relator entendeu que à luz do art. 500 do RICMS/PB “*as operações com brindes configuram operações onde se faz presente a onerosidade*”, uma vez que, a seu ver, “*nada caracteriza que estejam despidas de repercussão financeira na sua aquisição, pois o título gratuito se dá apenas na segunda operação, quando da distribuição da mercadoria ao consumidor ou usuário final*” e que “*não se comprova nos autos que essas operações se tratem de doações ou bonificações, essas, sim despidas de onerosidade*” (em destaque, alguns fragmentos das suas razões de decidir a questão).

Com efeito, assiste razão ao relator quando quanto à onerosidade das operações com brindes. Todavia, é necessário realçar que esta se dá na aquisição da mercadoria para posterior remessa para distribuição. Portanto, as operações que envolvem distribuição de brindes se processam mediante duas etapas: 1ª) aquisição dos bens pelo contribuinte que os pretende bonificar, doar ou distribuir gratuitamente; 2ª) a efetiva entrega destas, diretamente ou por intermédio de outro estabelecimento, a consumidor ou usuário final.

Na primeira etapa, acima mencionada, a aquisição se dá a título oneroso e, por esse fato, a nota fiscal que acoberta a operação deve, por óbvio, referir-se à

venda da mercadoria, com CFOP correspondente a saída efetuada mediante operação de tal natureza. Evidentemente, essa etapa envolve a onerosidade do adquirente, pois se trata de venda de bem. Quando essa etapa da operação é efetuada neste Estado, cumpre ao contribuinte que adquiriu as mercadorias por compra, proceder na forma estabelecida nos arts. 501 ou 502 do RICMS/PB, caso pretenda fazer a distribuição diretamente a consumidor ou usuário final, ou por intermédio de outro estabelecimento (sucursal, agência, concessionária ou outro qualquer), cumulada ou não com a distribuição direta a consumidor, ou usuário final, atividades estas que envolvem a segunda etapa, na qual não há onerosidade.

No caso dos autos, as notas fiscais acima citadas, emitidas em outro Estado, consignam como natureza da operação a “Remessa em bonificação, doação ou brinde”, com CFOP 6910, donde se infere que: a) se trata da distribuição, propriamente dita, da mercadoria ou bem a título de brinde; e (b) a 1ª etapa da operação que envolveu essas mercadorias ou bens ocorreu no Estado de origem, ou seja, quando o emitente dessas notas adquiriu a mercadoria mediante compra, verificando-se aí a onerosidade na operação, pressupondo, assim, o desembolso ou dispêndio financeiro pelo adquirente, situado na unidade Federada do emitente das notas fiscais censuradas. Por óbvio, nessa situação sobre a referida operação incide a regulação do Estado onde ocorreu. Tivesse ocorrido neste Estado, aí sim, seriam reguladas pelo RICMS/PB, precisamente pelos dispositivos legais acima referidos, todavia, não é o caso em exame, o que, todavia, não alteraria o contexto da situação versada nos autos.

Com efeito, a remessa de mercadorias a título de brinde está reunida sob um único CFOP, 5910, se interna, ou 6910, se interestadual, que agrega a operação de bonificação e doação, exatamente porque não conferirem onerosidade ao destinatário que as adquiriu a esse título, senão a operação não seria de “Remessa” e, sim, de “Venda”.

Registre-se que a inclusão do preço dos produtos, do destaque do ICMS e valor total da operação nas notas fiscais em referência se deve porque o sujeito ativo, no caso o Estado do respectivo emitente, tributa a operação de saída efetuada a título de remessa do brinde, circunstância cujo conseqüente lógico e legal não é a onerosidade da aquisição do destinatário da remessa a título de brinde.

Portanto, considerando que as notas fiscais encimadas se referem a “Remessa em bonificação, doação ou brinde”, com CFOP 6910, infere-se que se trata de aquisição sem onerosidade pela recorrente, ou seja, não lhe implicou desembolso ou dispêndio financeiro, de modo que não pode afirmar que tenha se verificado com recursos advindos de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

Por essas razões, ousou dissentir, nesse quesito, do relator do voto complementar, Cons. Glauco Cavalcanti Montenegro, por entender que as operações relativas às notas fiscais em referência não podem ser objeto da delação fiscal em questão, devendo, pois ser excluída da correspondente exação fiscal.

Quanto aos demais aspectos da questão, confirmo *in totum* o voto do relator, conforme mencionei linhas atrás, e para afastar dúvidas procedo a transcrição das suas razões de decidir:

“Em resumo, ressaltamos, para melhor entendimento, que estamos mantendo os termos proferidos no VOTO DIVERGENTE COMPLEMENTAR no que se refere às acusações 1 a 8, e que estamos modificando os valores apurados no exercício de 2009, na infração nº 9, por omissão de saídas tributáveis, apurada em Conta Mercadorias, em razão de terem sido consideradas no levantamento anterior operações sem tributação pelo ICMS, referentes às nas notas fiscais não declaradas incluídas no levantamento.

Infração 1. Aquisição de Mercadorias Constantes do Anexo V Sem Nota Fiscal. Levantamento Quantitativo efetuado com base nas notas fiscais declaradas pelo contribuinte, onde foi apurado estoque a descoberto, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, conforme demonstrativos, às fls. 147-243 (2008), 568-742 (2009) e 884-929 (2010).

O Conselheiro Roberto Farias apresenta voto divergente onde afirma que os lançamentos fiscais estariam ilíquidos, em face da ausência de informações sobre a forma como foi obtida a base de cálculo, pela não consideração dos valores correspondentes aos estoques inicial e final, do exercício de 2008, bem como da impossibilidade de aplicação dos percentuais previstos no Decreto nº 31.072, que não era vigente à época da ocorrência dos fatos, 2008 e 2009.

O levantamento quantitativo de mercadoria, conforme demonstrativos anexados ao processo (fls. 147-243 (2008), 568-742 (2009) e 884-929 (2010)), constatou a ocorrência de estoque a descoberto materializado pelo resultado negativo da equação $EI + ENTRADAS = EF + SAÍDAS$. Assim, o valor do ICMS foi calculado multiplicando-se a diferença encontrada, pelo valor médio das mercadorias e aplicada a alíquota prevista no Decreto nº 25.905/2005, conforme se observa no exemplo abaixo, tirado da fl. 147:

ANO	COD-PROD	EI	ENT	SAÍDAS	EF	DIF	VLR ENT	VL UNI ENT	VL ICMS ENT
2008	57- Agulha Desc 40X12	0	22	1	0	21	79,88	3,63	4,57

Considere-se que a não apresentação do Livro de Registro de Inventário, do Exercício de 2008, pela empresa, levou a fiscalização a considerar como nulos os valores dos estoques inicial e final para aquele exercício, conforme praxe da fiscalização.

Foi feito o levantamento do exercício de 2008, em razão de ser verificada inconsistência no cálculo dos produtos, sendo o valor do ICMS reduzido para **R\$ 44.991,16**, (fls. 4.445-4.462).

Também, foram feitos os levantamentos dos exercícios de 2009 e 2010, adequando os valores dos estoques aos constantes no livro de Inventário do exercício de 2009, (fls. 745-882) e no CD-ROM apresentado, para o exercício de 2010, tendo sido encontrado um ICMS a exigir de **R\$ 129.950,93**, para o exercício de 2009, (fls. 4.419-4.444), e **R\$ 6.732,81**, para o exercício de 2010, (fls. 4.410-4.418).

Neste caso, o valor de R\$ 13,84, apurado a maior, no exercício de 2010, poderá ser recuperado em novo feito fiscal. Entretanto, a diferença a maior, apurada em 2009, não mais poderá ser objeto de lançamento fiscal, em razão da decadência.

No que se refere às divergências apontadas entre os valores dos estoques considerados pela fiscalização e aqueles constantes no livro de Inventário, conforme exemplo dado para os produtos CONCOR, enfatizamos que foram corrigidos apenas os valores dos produtos que apresentaram repercussão tributária. Assim, o produto CONCOR 10 MG 28 CPR teve seu valor zerado em função de não haver correspondência no livro de inventário, apresentando estoque a descoberto de 41 caixas, enquanto os produtos CONCOR 1,25 MG 28 CPR e CONCOR 2,5 MG 28 CPR, com estoques no livro de inventário nos valores de 73 caixas e 12 caixas, respectivamente, não tiveram seus valores modificados porque não apresentaram repercussão.

Não merecem prosperar as alusões de que os lançamentos fiscais estariam ilíquidos, face a não vigência do Decreto nº 31.072/2010, à época da infração, tendo em vista a vigência do Decreto nº 25.905/2005, que depois veio a ser substituído pelo Decreto nº 31.072/2010, versando sobre o mesmo assunto, amparava o crédito levantado.

Neste sentido, não visualizamos qualquer confronto com os artigos 142 e 149 do CTN.

Observe-se que, tratando-se de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, o contribuinte foi claramente beneficiado, já que caberia simplesmente a aplicação da alíquota de 17%, sobre a base de cálculo de cada produto, acrescida da respectiva TVA.

Dessa forma, considero como corretos os novos valores levantados conforme os demonstrativos apresentados.

Infração 2. Arquivo Magnético – Informações Omitidas,

Nesta acusação, o Conselheiro mantém sua divergência defendendo a tese de que os parágrafos, incisos, alíneas e itens devem seguir uma hierarquia, assim entende ser impraticável a aplicação do art. 85, inciso IX, alínea “k” da Lei nº 6.379/96, que comete um percentual de multa de 5% (cinco por cento), aos que omitem ou apresentam informações divergentes no arquivo magnético, por se contrapor com a orientação do art. 80, do mesmo diploma legal.

Aqui, mantemos a posição já externada nos votos principal e complementar por entendermos que essa linha de raciocínio leva à ab-rogação de uma norma válida e vigente perante o ordenamento jurídico estadual, pois a adoção de uma interpretação eminentemente gramatical, conspira por explorar em demasia os equívocos da lei, deixando de lado o fim a que ela se propõe.

Neste sentido, o art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, ao expressar que “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”, nos traça uma diretriz sobre a aplicação das normas legais que melhor se adaptaria ao caso.

No caso em exame, é notório que o enfoque do Capítulo XIII, da Lei 6.379/96, no qual estão inclusos os artigos 80 a 90, é regular as penalidades a serem aplicadas aos que desrespeitarem a legislação tributária.

Ora, de pronto percebe-se que as regras expressas no art. 80, têm o caráter geral de classificar as penalidades, assim o dispositivo do art. 80, I, diz respeito às penalidades por falta de cumprimento de obrigação acessória, que tomam como base a Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), como abaixo transcrito:

Art. 80. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), prevista no art. 184 desta Lei, vigente no exercício em que se tenha constatado a infração;

Por outro lado, as regras estabelecidas no art. 85 são de caráter mais específico, apresentando as sanções a serem aplicadas conforme as infrações cometidas.

No caso do art. 85, IX, “k”, observa-se que a inteligência da norma é sancionar o infrator de acordo com o valor omitido ou apresentado em divergência, verbis:

Art. 85. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

IX - de 05 (cinco) a 400 (quatrocentas) UFR-PB, aos que cometerem as infrações relativas a processamento de dados, abaixo relacionadas:

(...)

k) omitir ou apresentar informações divergentes das constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios – multa equivalente a 5% (cinco por cento) do somatório dos valores totais dos documentos de entrada e saída que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, não podendo a multa ser inferior a 20 (vinte) UFR-PB;

Dessa forma, entendo que a infração apontada no feito fiscal denota fato ocorrido no mundo jurídico, que se subsume perfeitamente à hipótese de incidência tributária prevista no art. 85, IX, “k”, que, tratando-se de regra válida, vigente e eficaz, é passível de aplicação ao caso concreto, por ir ao encontro dos fins sociais que se quer atingir.

Ao nosso favor conspira um dos caminhos oferecidos pela doutrina para solucionar as antinomias aparentes: considerar que a norma mais específica deve prevalecer sobre a norma de sentido geral, dentro do brocardo “lex specialis derogat legi generali”.

Portanto, divergindo do eminente conselheiro, considero acertada a aplicação a multa de 5% (cinco por cento), conforme estabelece o art. 85, IX, “k”. No entanto, ajustando os valores aos limites, de 5 (cinco) a 400 (quatrocentas) UFR-PB, impostos pelo art. 85, IX, da Lei nº 6.379/96.

Infração 3. Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição.¹

Infração 4. Falta de Recolhimento do ICMS – ST.

Trata de diferença tributável levantada através de Conta Mercadorias, onde foi detectado prejuízo bruto, nos exercícios de 2007 e 2008, por não ter sido satisfeita a equação $EI + COMPRAS = EF + VENDAS$, tendo a autuante considerado essa diferença como venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, sem a emissão de notas fiscais, conforme demonstrativos (fls.128-129).

Não houve divergência do conselheiro quanto a esta acusação, assim, mantenho a exclusão dos valores apurados na denúncia, conforme exposto no voto complementar, por considerar equivocada a técnica utilizada pela fiscalização.

Neste sentido, a ocorrência de prejuízo bruto, com base em dados financeiros, não oferece nenhuma certeza de que houve falta de recolhimento do ICMS ST, pois a venda de mercadorias, mesmo abaixo do custo, não guardam qualquer relação com o recolhimento do ICMS ST pelas entradas.

Assim, não há como considerar a diferença encontrada na Conta Mercadorias, como falta de recolhimento do ICMS ST e, muito menos, omissão de saídas pretéritas.

Infração 5. Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária (Complementação da Carga Tributária).

Diferença apurada no exercício de 2010, evidenciada pelo confronto entre o ICMS ST devido nas operações com medicamentos, calculado de acordo com o Decreto nº 17.417/95, conforme demonstrativo em CD-ROM, e os valores efetivamente recolhidos demonstrados nos códigos de receita 1.106, ICMS - Substituição por Entradas, 1.043 ICMS – Substituição Tributária (GNR) e 1.107 ICMS - Substituição por Saídas, conforme demonstrativo (fl. 124).

Embora reconhecendo o lapso da auditoria ao se referir ao Decreto nº 31.072/2010, tal incidente, como já observado, não tem o condão de afastar a infração cometida pelo contribuinte, que ficou à mercê da exigência do imposto por descumprimento do Decreto nº 25.905/2005, abaixo reproduzido, então em vigência:

Art. 4º São obrigações dos contribuintes que se enquadrem e promovam operações previstas neste Decreto, além das demais elencadas no RICMS:

¹ Acusação cujas fundamentações e conclusão constam na parte inicial do voto de minha relatoria.

VIII – estar regular com suas obrigações fiscais.

(...)

Art. 6º O disposto neste Decreto fica condicionado ao cumprimento das obrigações impostas ao contribuinte, podendo a Secretaria da Receita Estadual, a qualquer tempo, observados os níveis de recolhimento do ICMS, determinar que o contribuinte volte a recolher o imposto de acordo com a sistemática normal de tributação. (g.n.).

Ademais, tratando-se de ocorrência de descumprimento do regime, o imposto foi cobrado observando-se o tratamento normal para o setor de medicamentos, na forma do Decreto nº 17.417/95.

O Conselheiro apresenta a mesma divergência, defendendo o cancelamento dos valores apurados pela fiscalização, no período de 1/1/2007 a 31/12/2007, referindo-se à não vigência do Decreto nº 31.072/2010 à época da infração.

Não comungo com o entendimento do Conselheiro, tendo em vista que o crédito tributário apurado pela auditoria encontra amparo no Decreto nº 25.905/2005, que, versando sobre o mesmo assunto, encontrava-se vigente à época da infração, sendo depois substituído pelo Decreto nº 31.072/2010.

Ademais não se vislumbra no procedimento fiscal qualquer afronta aos artigos 142 e 149 do CTN.

Dessa forma, divergindo do nobre Conselheiro, opinamos pela manutenção dos valores apurados na acusação, por se evidenciar um ICMS a exigir em legítima consonância com a legislação de regência.

Infração 6. Falta de Recolhimento do ICMS, onde a fiscalização constatou diferença a recolher, no exercício de 2009, ao efetuar a reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, com os produtos sujeitos à tributação normal, constantes nas notas fiscais declaradas pelo contribuinte no arquivo magnético daquele exercício, conforme demonstrativo (fl. 77).

Nesta acusação, o Conselheiro Roberto Farias apresenta divergência alegando que deveriam ter sido feitas três infrações distintas, pois não foi identificada a natureza da infração, se por erro na conta corrente, por crédito indevido ou pela ausência de débitos pelas saídas das mercadorias, assim defende a improcedência da denúncia, por incerteza e iliquidez do crédito tributário, apurado pela fiscalização.

Divergindo dos argumentos do Conselheiro, mantemos o voto proferido anteriormente.

Observe-se que o crédito tributário apurado pela auditoria, através da reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, goza de liquidez e certeza, pois o levantamento fiscal tomou como base a reconstituição total da conta corrente do ICMS, com base nas notas fiscais declaradas, constantes no CD ROM, e nas informações declaradas em GIM pelo próprio contribuinte.

Neste sentido, a fiscalização glosou os créditos da empresa face ao creditamento indevido do ICMS sobre as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem como à falta de débito com operações com tributação normal, conforme descreve a nota explicativa no auto de infração, apurando diferença tributável por erro no cálculo do imposto a pagar.

Ademais, carece de fundamento a argumentação de que a fiscalização não considerou o saldo credor no início do exercício, pois a própria autuada também não o declarou, na GIM do exercício.

Assim, opinamos pela manutenção do crédito apurado pela auditoria, considerando, entretanto, as alterações constantes do demonstrativo, às (fl. 4.126), onde são mantidos os valores para os períodos de agosto de 2009 e setembro de 2009, em razão de erro aritmético no demonstrativo anterior.

Infração 7. ICMS Substituição Tributária Retido a Menor (Operações Interestaduais),

*Nesta acusação, não foi observado o recolhimento do percentual de 6% (seis por cento), exigido sobre as entradas interestaduais, no mês de **dezembro de 2007**, conforme demonstrativo (fl. 143), sobre a base de notas fiscais declaradas pelo contribuinte (fls. 137-142).*

O Conselheiro apresenta a mesma divergência, defendendo o cancelamento dos valores apurados pela fiscalização, referindo-se à não vigência do Decreto nº 31.072/2010 à época da infração.

Mantenho o voto proferido anteriormente tendo em vista que o crédito tributário apurado pela auditoria encontra amparo no Decreto nº 25.905/2005, que, versando sobre o mesmo assunto, encontrava-se vigente à época da infração, sendo depois substituído pelo Decreto nº 31.072/2010.

Ademais não se vislumbra no procedimento fiscal qualquer afronta aos artigos 142 e 149 do CTN.

Dessa forma, divergindo do nobre Conselheiro, opinamos pela manutenção dos valores apurados na acusação, por se evidenciar um ICMS a exigir em legítima consonância com a legislação de regência.

Infração 8. ICMS Substituição Tributária Retido a Menor (Saídas Internas).

Denúncia semelhante à anterior, onde o contribuinte não observou o recolhimento do percentual de 3% (três por cento), calculado sobre as saídas internas, nos períodos de 2007, 2008, 2009 e 2010, previsto no Decreto nº 25.905/2005, conforme demonstrativos (fls. 132-136).

O Conselheiro apresenta a mesma divergência, defendendo o cancelamento dos valores apurados pela fiscalização, no período de 1/12/2007 a 31/1/2010, referindo-se à não vigência do Decreto nº 31.072/2010 à época da infração.

Mantenho o voto proferido anteriormente tendo em vista que o crédito tributário apurado pela auditoria encontra amparo no Decreto nº 25.905/2005, que, versando sobre o mesmo assunto, encontrava-se vigente à época da infração, sendo depois substituído pelo Decreto nº 31.072/2010.

Ademais não se vislumbra no procedimento fiscal qualquer afronta aos artigos 142 e 149 do CTN.

Dessa forma, divergindo do nobre Conselheiro, opinamos pela manutenção dos valores apurados na acusação, por se evidenciar um ICMS a exigir em legítima consonância com a legislação de regência.

Infração 9. Conta Mercadorias.

Acusação de Omissão de Saídas Tributáveis, apurada em Conta Mercadorias, nos exercícios de 2007 e 2009, pela não observação da margem de 30% (trinta por cento), de lucro bruto, conforme demonstrativos, às fls. 128 e 130.

O Conselheiro não apresenta divergência quanto ao exercício de 2007. Quanto ao exercício de 2009, levanta as seguintes questões:

- 3) *Se nas notas fiscais incluídas no levantamento, no valor de R\$ 823.546,07, estão presentes operações não tributadas.*

*A recorrente nem o relator apontaram as notas sem repercussão tributária, no entanto, reconhece-se que na diligência efetuada não foi retirada as notas fiscais referentes à substituição tributária. Refeito o levantamento (anexo), o crédito tributário foi reduzido a um patamar de **R\$ 230.941,80**.*

- 4) *Se o arquivo referente ao exercício de 2009 também não apresentou inconsistência a exemplo do de 2010.*

Não foram encontradas inconsistências no arquivo, nem elas foram apontadas pela recorrente nem pelo relator. A propósito foram anexadas ao processo cópias de algumas notas fiscais (fls. 4398 a 4409), onde se constata a regularidade das notas fiscais.”

Em decorrência desses fundamentos, o crédito tributário devido passa a ser composto dos valores constantes na seguinte tabela:

Descrição da Infração		Período	ICMS	MULTA	TOTAL
Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal	01/01/2008	31/12/2008	44.991,16	44.991,16	89.982,32

Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal	01/01/2009	31/12/2009	4.690,86	4.690,86	9.381,72
Aquis. de Merc. Cte, Anexo V, Sem N. Fiscal	01/01/2010	31/12/2010	6.718,97	6.718,97	13.437,94
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/01/2008	31/01/2008		227,73	227,73
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/02/2008	28/02/2008		754,34	754,34
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/03/2008	31/03/2008		1.427,79	1.427,79
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/04/2008	30/04/2008		1.414,66	1.414,66
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/05/2008	31/05/2008		499,91	499,91
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/06/2008	30/06/2008		1.904,71	1.904,71
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/07/2008	31/07/2008		10.884,00	10.884,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/08/2009	31/08/2008		6.770,97	6.770,97
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/09/2008	30/09/2008		2.500,64	2.500,64
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/10/2008	31/10/2008		3.954,87	3.954,87
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/11/2008	30/11/2008		3.300,16	3.300,16
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/12/2008	31/12/2008		7.053,43	7.053,43
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/01/2010	31/01/2010		4.512,95	4.512,95
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/02/2010	28/02/2010		4.576,81	4.576,81
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/03/2010	31/03/2010		9.501,04	9.501,04
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/04/2010	30/04/2010		1.061,52	1.061,52
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/05/2010	31/05/2010		11.928,00	11.928,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/06/2010	30/06/2010		11.996,00	11.996,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/07/2010	31/07/2010		12.004,00	12.004,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/08/2010	31/08/2010		11.264,17	11.264,17
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/09/2010	30/09/2010		12.048,00	12.048,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/10/2010	31/10/2010		12.052,00	12.052,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/11/2010	30/11/2010		12.108,00	12.108,00
Arquivo Magnético - Informações Omitidas	01/12/2010	31/12/2010		6.003,64	6.003,64
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/01/2008	31/01/2008	774,28	774,28	1.548,56
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/02/2008	28/02/2008	2.564,75	2.564,75	5.129,50
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/03/2008	31/03/2008	4.507,86	4.507,86	9.015,72
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/04/2008	30/04/2008	4.787,75	4.787,75	9.575,50
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/05/2008	31/05/2008	1.622,36	1.622,36	3.244,72
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/06/2008	30/06/2008	6.295,02	6.295,02	12.590,04
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/07/2008	31/07/2008	50.607,97	50.607,97	101.215,94
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/08/2009	31/08/2008	23.021,29	23.021,29	46.042,58
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/09/2008	30/09/2008	8.502,19	8.502,19	17.004,38
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/10/2008	31/10/2008	13.446,56	13.446,56	26.893,12
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/11/2008	30/11/2008	11.220,54	11.220,54	22.441,08
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/12/2008	31/12/2008	23.981,67	23.981,67	47.963,34
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/01/2010	31/01/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/02/2010	28/02/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/03/2010	31/03/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/04/2010	30/04/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/05/2010	31/05/2010	-	-	-

Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/06/2010	30/06/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/07/2010	31/07/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/08/2010	31/08/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/09/2010	30/09/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/10/2010	31/10/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/11/2010	30/11/2010	-	-	-
Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição	01/12/2010	31/12/2010	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/01/2007	31/12/2007	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/01/2008	31/12/2008	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/01/2010	31/01/2010	20.002,89	20.002,89	40.005,78
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/02/2010	28/02/2010	6.025,31	6.025,31	12.050,62
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/03/2010	31/03/2010	9.137,28	9.137,28	18.274,56
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/04/2010	30/04/2010	10.706,32	10.706,32	21.412,64
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/05/2010	31/05/2010	36.949,27	36.949,27	73.898,54
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/06/2010	30/06/2010	79.672,96	79.672,96	159.345,92
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/07/2010	31/07/2010	43.945,40	43.945,40	87.890,80
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/08/2010	31/08/2010	41.266,78	41.266,78	82.533,56
Falta de Recolhimento do ICMS-ST	01/09/2010	30/09/2010	84.475,20	84.475,20	168.950,40
Falta de Recolhimento do ICMS	01/05/2009	31/05/2009	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS	01/06/2009	30/06/2009	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS	01/07/2009	31/07/2009	-	-	-
Falta de Recolhimento do ICMS	01/08/2009	31/08/2009	11.733,61	5.866,81	17.600,42
Falta de Recolhimento do ICMS	01/09/2009	30/09/2009	2.869,29	1.434,65	4.303,94
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Interest.)	01/12/2007	31/12/2007	4.839,00	4.839,00	9.678,00
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/12/2007	31/12/2007	1.063,88	1.063,88	2.127,76
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/07/2008	31/07/2008	18.209,00	18.209,00	36.418,00
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/08/2009	31/08/2008	9.179,29	9.179,29	18.358,58
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/09/2008	30/09/2008	8.199,28	8.199,28	16.398,56
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/10/2008	31/10/2008	6.223,89	6.223,89	12.447,78
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/11/2008	30/11/2008	4.763,19	4.763,19	9.526,38
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/12/2008	31/12/2008	1.880,05	1.880,05	3.760,10
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/02/2009	28/02/2009	143,94	143,94	287,88
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/03/2009	31/03/2009	2.808,06	2.808,06	5.616,12
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/04/2009	30/04/2009	3.565,59	3.565,59	7.131,18
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/05/2009	31/05/2009	5.842,20	5.842,20	11.684,40
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/06/2009	30/06/2009	15.567,59	15.567,59	31.135,18
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/07/2009	31/07/2009	4.624,46	4.624,46	9.248,92
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/08/2009	31/08/2009	13.326,07	13.326,07	26.652,14
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/09/2009	30/09/2009	1.125,85	1.125,85	2.251,70
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/10/2009	31/10/2009	90,42	90,42	180,84
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/11/2009	30/11/2009	414,05	414,05	828,10
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/12/2009	31/12/2009	17.599,36	17.599,36	35.198,72
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/01/2010	31/01/2010	-	-	-

ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/02/2010	28/02/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/03/2010	31/03/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/04/2010	30/04/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/06/2010	30/06/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/07/2010	31/07/2010	-	-	-
ICMS-ST Retido a Menor (Op. Internas)	01/08/2010	31/08/2010	-	-	-
Conta Mercadorias	01/01/2007	31/12/2007	-	-	-
Conta Mercadorias	01/01/2009	31/12/2009	230.941,80	230.941,80	461.883,60
TOTAIS			904.924,51	1.047.372,41	1.952.296,92

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento dos recursos **HIERÁRQUICO**, por regular, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo **PARCIAL PROVIMENTO** de ambos, para alterar quanto aos valores a decisão monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000292/2011-89**, lavrado em 21.6.2011, contra a empresa **FARMÁCIA DIAS LTDA.**, inscrita no CCICMS estadual sob o nº 16.145.253-1, já qualificada nos autos, e fixar o crédito tributário no valor de R\$ 1.952.296,92 (um milhão, novecentos e cinquenta e dois mil, duzentos e noventa e seis reais e noventa e dois centavos), **sendo** R\$ 904.924,51 (novecentos e quatro mil, novecentos e vinte e quatro reais e cinquenta e um centavos) **de ICMS**, por infringência aos artigos **150 e 172 c/c o art. 391, § 7º, II; 397, I e 399, I; 306 e seus parágrafos c/c o art. 355; arts. 158, I e 160, I c/c o art. 646; arts. 391, 399 e 106; arts. 38, IV, 41, § 12, 408, parágrafo único, 667, V, “c”; arts. 395, 397, III e 399, II, “b”; arts. 158, I e 160, I c/c o art. 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS-PB**, e R\$ 1.047.372,41 (um milhão, quarenta e sete mil, trezentos e setenta e dois reais e quarenta e um centavos) de multa por infração, na forma dos artigos **82, V, “c”; 85, IX, “k”; 82, V, “f”; 82, V, “c”; 82, V, “g”; 82, II, “e”; 82, V, “c”; 82, V, “g”; e 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96**, com as alterações advindas da Lei Estadual nº **10.008, de 5 de junho de 2013**.

Ao mesmo tempo cancelo, por indevido, o montante de R\$ 4.095.247,63 (quatro milhões, noventa e cinco mil, duzentos e quarenta e sete reais e sessenta e três centavos), sendo R\$ 1.038.123,03 de ICMS e R\$ 3.057.124,60 de multa por infração, em face dos fundamentos acima expendidos.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 7 de agosto de 2015.

MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA
Conselheira do Voto Divergente



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

Recursos HIE/ VOL CRF N.º 307/2013

**1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
1ª RECORRIDA : FARMÁCIA DIAS LTDA.
2ª RECORRENTE: FARMÁCIA DIAS LTDA.
2ª RECORRIDA : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
PREPARADORA : RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE
CONS.RELATOR : GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO
CONS. VOTO DIVERGENTE: FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO**

VOTO

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Senhora Assessora Jurídica e demais serventuários deste Órgão Colegiado.

Antes de mais nada, não obstante ao respeito e consideração que tenho pelo relator DR. Glauco Cavalcante Montenegro, venho a acompanhar na íntegra o **VOTO DIVERGENTE do Conselheiro Roberto Farias de Araújo** pelas razões já apresentados por ele, como também, por outras que passo aqui a externar.

Antes de adentrar nas razões do voto, torna-se necessário tecer algumas considerações sobre o cerne da questão desse contencioso tributário, o qual envolve fatos de cunho estritamente jurídico, quais sejam:

- ENQUADRAMENTO DE INFRAÇÃO EM DISPOSITIVO NÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.
- MUDANÇA DE ENQUADRAMENTO DE UMA NORMA PARA OUTRA.
- AUSENCIA DE ELEMENTOS FORMADORES DA BASE DE CÁLCULO.

- APLICAÇÃO DE PROCEDIMENTO NÃO DISCIPLINADO NO RICMS-PB.
- NÃO APLICABILIDADE DA REGRA DO ART.85, INCISO IX, ALÍNEA “K” DA LEI Nº 6.379/96.
- AUSÊNCIA DE ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS DA INFRAÇÃO.
- APURAÇÃO DA DIFERENÇA DE FORMA DIRETA, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 643, §§ 3º,4º E 6º DO RICMS-PB

Tais fatos necessitam de análise técnica quanto a sua validade no campo legal, haja visto que a relação de tributação é uma relação jurídica e não uma relação de poder, sendo de bom alvitre o Fisco proceder com bastante cautela para não cobrar o que não lhe pertence.

Pois bem, inicialmente, é importante lembrar que no nosso ordenamento jurídico, a Constituição garante os direitos fundamentais do contribuinte que não podem ser ignorados, nem violados pela lei que exige tributos ou pela administração quando de sua aplicação, objetivando disciplinar e limitar as relações jurídicas entre o poder de tributar e as garantias constitucionais.

O estudo do Sistema Tributário mostra que seus alicerces sempre estiveram embasados nos princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada como forma de garantir que as relações tributárias não saiam do campo jurídico para o campo da arbitrariedade impositiva.

A Constituição, no Capítulo dedicado às Limitações ao Poder de Tributar, em seu art. 150, I, estabelece que:

“Art. 150 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Além dessa regra básica e específica para tributação, o constituinte, de forma geral, enuncia o princípio da legalidade pelo art. 5º, II, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, aplicável a todos os ramos do direito.

Assim, os princípios da legalidade e da tipicidade, exigem que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo. Uma lei que autorize a cobrança de tributos não pode deixar a critério da administração os requisitos necessários à sua exigência, ela própria tem de realizar e descrever os fatos da obrigação tributária.

O tipo tributário há de estar desenhado por inteiro na norma, não cabendo ao intérprete, por integração analógica, encontrar tipos implícitos, flexíveis, comandos ocultos

ou situações semelhantes para criar imposições ou alterar, em seu próprio benefício, o momento do fato gerador.

O **princípio da legalidade** em matéria tributária parte de **suportes fáticos reais e não fictícios**. A ficção jurídica é inadmissível no direito tributário, por trazer insegurança jurídica e incerteza quanto à eficácia e aplicação das normas legais.

Feitas essas considerações iniciais, passamos a analisar os fatos jurídicos pontualmente.

Para tanto, requisitei o auxílio da Assessoria Jurídica deste CRF, que procedeu com a emissão do parecer nº 02/2015, o qual, com a máxima *vênia* e respeito à douta Procuradora, não foi de grande valia para dirimir os questionamentos apresentados, pois não abarcou, no campo do Direito, as respostas para as situações jurídicas apresentadas.

Contudo, pois, passo ao exame da questão.

1 . AQUISIÇÃO DE MERC. CTE. DO ANEXO 05 SEM N. FISCAL – *falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, ter adquirido mercadorias sob a égide da Substituição Tributária sem nota fiscal.*

1.1 FATO JURÍDICO: ENQUADRAMENTO DE INFRAÇÃO EM DISPOSITIVO NÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR

Inicialmente, temos que o ato de lançamento é um ato administrativo o qual dever ser plenamente motivado, fundamentado na situação de direito que autoriza sua prática, ou seja, fundamentado na norma que atribui obrigações ou imputa penalidade.

Como ato administrativo, o lançamento está subordinado diretamente ao princípio constitucional da legalidade, como princípio de administração, sujeitando o administrador público, em toda a sua atividade funcional, aos mandamentos da lei, sob pena de praticar ato inválido, conforme preceitua o art. 37 da CF/88.

Na aplicação do Direito Tributário, o CTN, em seu artigo 142, determinou que todos os atos praticados no interesse da atividade administrativa de cobrança de tributos sejam estritamente vinculados. Significa que o procedimento e os atos administrativos tributário devem seguir rigorosamente as determinações legais. *In verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Nessa linha de raciocínio, há de se observar a regra do art. 144 do Código Tributário Nacional, a qual estabelece que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Corroborando com esse entendimento, o Supremo tribunal Federal, em recente decisão publicada em 15/08/2014, julgou pela impossibilidade de aplicação de lei a fatos geradores anteriores à sua vigência, mesmo que esta norma venha a repetir o conteúdo de norma anterior. Vejamos:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DE CDA. LANÇAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO COM BASE EM LEI POSTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. LEI QUE REPETE O CONTEÚDO DE LEI ANTERIOR, VIGENTE A ÉPOCA DOS FATOS. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DE LEI A FATOS GERADORES ANTERIORES À SUA VIGÊNCIA. VERIFICAÇÃO DO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS DE VALIDADE DA CDA E DA EXISTÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O EXECUTADO. NECESSIDADE DO EXAME DE PROVAS E LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA 279 E OFENSA INDIRETA À CF. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – É inconstitucional permitir que lei que institua tributo seja aplicada a fatos geradores anteriores à sua vigência, em razão do princípio da irretroatividade (art. 150, III, a, da CF). II – Lei nova que repete o conteúdo de lei anterior, quanto à previsão de tributo, dispensa a obediência às regras da anterioridade tributária, mas os fatos geradores são regidos dentro do período de vigência da cada norma. III – A verificação do atendimento aos requisitos de validade da CDA e da existência de prejuízo para o executado no caso concreto depende da reanálise dada ao conjunto fático-probatório dos autos e do exame de normas infraconstitucionais. Inviabilidade do extraordinário. Súmula 279 do STF e ofensa indireta. IV - Agravo regimental a que se nega provimento.(RE 776156 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 24/06/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014)

No caso em apreço, verifica-se no auto de infração em questão e nos levantamentos quantitativos (fls 243, 742 e 929) que o Agente Fiscal fundamentou o lançamento nos exercícios de 2008, 2009 alegando descumprimento dos incisos III e IV do art. 1º e do art. 5º do Decreto 31.072/2010.

De fato, o enquadramento da infração se deu com fulcro no Decreto 31.072/2010, o qual não estava em vigor na época daqueles fatos geradores ocorridos antes de 2010.

Ora, mesmo não se tratando de lei, o caso em apreço se enquadra ao do julgado acima, já que a norma motivadora da infração e que é a fonte de exigência da exação (decreto nº31.072/201) não estava em vigor nos exercícios de 2008 e 2009, ainda que a

tipificação legal estivesse anteriormente prevista no decreto nº25.905/2005, pois “**os fatos geradores são regidos dentro do período de vigência da cada norma**”, conforme estabelecido no art. 144 do Código Tributário Nacional e art. 150, III, a, da CF/88.

É a primazia do princípio constitucional da irretroatividade da norma instalada no art. 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988, onde não se permite que uma norma seja aplicada a fatos geradores anteriores à sua vigência.

Seguindo essa orientação, destaco os seguintes precedentes do STF: RE 242.688-AgR/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; ARE 660.173- AgR/SP, Rel. Min. Dias Toffoli; ADI 2.588/DF e RE 429.132- AgR/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa; AI 578.372-AgR/SC e Re 266.602/MG, Rel. Min. Ellen Gracie; RE 319.254-AgR/CE, Rel. Min. Eros Grau; RE 235.858/PE, Rel. Min. Ilmar Galvão; RE 204.133/MG, Rel. Min. Maurício Corrêa; RE 218.182/PE, Rel. Min. Moreira Alves.

Dessa forma, estão plenamente viciados os lançamentos dos exercícios 2007, 2008 e 2009 pela impossibilidade se serem alcançados pela norma do Decreto nº31.072/2010.

1.2 FATO JURÍDICO: MUDANÇA DE ENQUADRAMENTO DE UMA NORMA PARA OUTRA.

O Conselheiro Relator, em seu voto complementar (fls nº 03 do voto), discorda das alegações do voto divergente de que os lançamentos fiscais estariam ilíquidos, face a não vigência do Decreto nº31.072/2010 à época do fato gerador. Com efeito, sustentou a infração alegando a aplicação do Decreto nº 25.905/2005.

Resta claro nos autos que, de fato, o enquadramento da infração se deu com fulcro no Decreto 31.072/2010, o qual não estava em vigor na época daqueles fatos geradores ocorridos antes de 2010.

Conforme já mencionado acima, mesmo que há época dos fatos geradores estivesse em vigência o decreto nº25.905/2005 dando mesmo tratamento, não caberia ao membros deste egrégio Conselho alterar **um fato denunciado como infrigente a uma norma, mudando o enquadramento para outra norma**, pois “**os fatos geradores são regidos dentro do período de vigência da cada norma**” (art. 144 CTN).

Ademais, mister se faz externar que o direito estatal fornece limites ao arbítrio do julgador, e que as instâncias administrativas de julgamento, como é o caso desse egrégio Conselho, funcionam como instrumentos de controle de legalidade dos atos administrativos de lançamento, à luz dos preceitos constitucionais e da nossa legislação tributária, sendo função de cada conselheiro zelar pela aplicação da lei, pela qualidade técnica das decisões e pela imparcialidade nos julgados.

Por esses motivos, considero improcedente as acusações, cancelando o crédito tributário lançado.

1.3 FATO JURÍDICO: AUSENCIA DE ELEMENTOS FORMADORES DA BASE DE CÁLCULO

Analisando as planilhas apresentadas pela Agente Fiscal (fls 147 a 243, 568 a 742 e 884 a 929) com os levantamentos quantitativos de 2008, 2009 e 2010, percebe-se que estas apresentam valores totalmente distorcidos e inconsistente, que impossibilitam a verificação da apuração da base de cálculo.

Temos que nos ater ao fato de que o lançamento é um ato administrativo que enseja motivação e como tal, a ausência de elementos suficientes para comprovar a formação da base de cálculo macula a motivação do ato de lançamento.

Aliás, esse CRF já se posicional sobre o assunto:

Recurso nº CRF- 334/2004

Acórdão nº 528/2004

Relator :CONS. JOSÉ DE ASSIS LIMA

NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

A descrição dos fatos e do “quantum” do imposto no Auto de Infração devem ser claros e precisos, porquanto o contrário leva a sua nulidade. Mantida a decisão recorrida. Auto de Infração Nulo.RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Logo, a ausência de elementos suficientes para comprovar a formação da base de cálculo macula a motivação do ato administrativo de lançamento.

1.4 FATO JURÍDICO: APLICAÇÃO DE PROCEDIMENTO NÃO DISCIPLINADO NO RICMS-PB

Ao realizar o levantamento quantitativo de mercadorias, a Agente Fiscal considerou como nulos os valores dos estoques inicial e final para o exercício de 2008, sob o argumento de que a empresa autuada não apresentou o livro de registro de inventário do exercício de 2008.

Ao analisar a GIM e as informações financeiras de 2008 e 2009, observa-se constar o valor do estoque final do exercício 2008 na quantia de R\$350.738,18.

Conforme foi externado no voto divergente, “o levantamento quantitativo envolve uma equação aritmética composta de variáveis como estoque inicial, entradas,

saídas e estoque final e que, a ausência de uma dessas variáveis falseia o resultado final, impossibilitando a aplicação dessa técnica de aferição fiscal”.

Verificando o RICMS-PB, concluímos que a aplicação da técnica de aferição que considera “inexistente” os estoques inicial e final, no caso de ausência do livro de registro de inventário, não encontra respaldo legal.

Ora, a previsão legal para aplicação de técnicas de apuração da base de cálculo é requisito imprescindível para autorizar o arbitramento.

No sistema tributário brasileiro, a **obrigação surge com a ocorrência do fato gerador**, na forma do art. 113 e 114 do CTN e se completa com a constituição do crédito tributário pelo lançamento, sempre em restrito respeito à lei.

O ato jurídico administrativo de lançamento é, portanto, vinculado e obrigatório, devendo o agente fiscal observar o que prescreve a lei, não sendo autorizada atuação de forma subjetiva. Nos atos vinculados, deve ser observado rigorosamente aquilo que está prescrito na lei - princípio da legalidade - não sendo permitida qualquer atuação discricionária para o lançamento, na forma do art. 142 do CTN.

Os limites para o lançamento tributário através de técnicas de arbitramento estão disciplinados do RICMS, não podendo os Agentes Fiscais, ultrapassarem esses limites, de forma arbitrária.

Restritamente, o art. 643, §5º do RICMS apenas autoriza zerar o estoque inicial e final nos casos de ausência de escrituração de livro caixa, não se aplicando ao caso em apreço por se tratar de ausência de livro de inventário.

De fato, além da falta de autorização legal, considerar inexistente os estoques inicial e final falseia o resultado da apuração, tornando inconsistente a base de cálculo.

Logo, a aplicação de técnica de arbitramento não disciplinada no RICMS e não prevista na legislação tributária macula o lançamento tributário.

2 . ARQUIVO MAGNÉTICO INFORMAÇÕES OMITIDAS – *o contribuinte está sendo autuado por omitir no arquivo magnético digital informações constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios*

2.1 FATO JURÍDICO: NÃO APLICABILIDADE DA REGRA DO ART.85, INCISO IX, ALÍNEA “K” DA LEI Nº 6.379/96

Este CRF, nos acórdãos nºs 237/2012 e 238/2012, acompanhando o voto do Conselheiro Relator RODRIGO ANTÔNIO ALVES ARAÚJO, decidiu por unanimidade pela impossibilidade de aplicação da penalidade prevista no ART.85, INCISO IX, ALÍNEA “K” DA LEI Nº 6.379/9 em decorrência da fragilidade jurídica e da ausência na norma da base de cálculo a ser considerada para aplicação do percentual estabelecido.

Estas decisões apontam para a irregularidade do dispositivo quanto a sua própria legalidade, haja vista o *art. 85* da lei, disciplinar em seus incisos a graduação das multas por descumprimento de obrigação acessória a serem aplicadas conforme o fato infringente constatado, cujo critério a ser adotado deverá ser obrigatoriamente o referido no *inciso I* do *art. 80*, da Lei nº 6.379/96

Nesse caso, infere-se que o *art. 85* deverá dispor apenas quanto à aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória com base no *inciso I*, do *art. 80*, tendo como parâmetro a UFR-PB (*Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba*).

Assim, verifica-se que não poderia ter sido disciplinada na *alínea “k”* do *inciso IX* do *art. 85* a multa equivalente a 5% (cinco por cento) do somatório dos valores totais dos documentos de entrada e saída que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, quando o próprio inciso já dispõe que as multas aplicadas serão de 05 (cinco) a 400 (quatrocentas) UFR-PB, aos que cometerem as infrações relativas a processamento de dados.

Acolhendo decisão proferida nos referidos acórdãos, o governo do Estado da Paraíba editou a Lei nº 10.008/2013, revogando o citado dispositivo e revigorando o inciso IV do *art. 80*.

Assim, CONSIDERANDO que o artigo é a unidade básica da lei e que a alínea representam o desdobramento dos incisos, dos parágrafos e dos artigos e estes se submetem hierarquicamente ao artigo, **entendo que** a contradição da norma contida na alínea “k” do inciso ix do *art. 85* em relação ao seu inciso e ao *caput* deste artigo e do *art. 80* representa um vício insanável no dispositivo legal, provocando uma fragilidade jurídica na norma.

Doutra banda, não encontramos na legislação tributária estadual regulamentação para a aplicação da variação quantitativa das multas de 05 (cinco) a 400 (quatrocentas) ufr-pb, fixadas no inciso IX do art. 85 da lei nº 6.379/96, o que já leva a nulidade do lançamento por falta de previsão legal.

De fato, ao se indagar quais os critérios que diferenciam a graduação da penalidade, seja 05, 06, 07.....até 400 ufr-pb, não encontramos a resposta, o que nos leva a crê que o contribuinte foi penalizado no maior potencial sem nenhum critério, de forma arbitrária.

O CTN, em seu inciso *art. 97*, inciso V diz que “somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.

Assim, inexistindo dispositivo legal para regulamentar a graduação da penalidade, esta não há de ser aplicada.

Ademais, se este CRF tivesse que adotar a variação quantitativa das multas de 05 (cinco) a 400 (quatrocentas) ufr-pb, teríamos que aplicar a menor repercussão, já que o

contribuinte em tela não possui antecedentes de reincidência em infrações, conforme ficou consignado às fls nº2800 dos autos.

Ora, ainda que fosse possível aplicar o dispositivo acima, a graduação da pena teria realmente que ser 05 (cinco) ufr-pb, diante da não reincidência e da inteligência do art. 112 do CTN, abaixo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (grifei)

Assim, entendo pela improcedência da acusação.

3 . FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO – aquisição de mercadorias consignadas em notas fiscais com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.

3.1 FATO JURÍDICO: AUSÊNCIA DE ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS DA INFRAÇÃO

*A acusação se deu com base em relatório emitido pela fiscalização (fls 122/123) e em **CD-rom** contendo a listagem de notas fiscais não lançadas nos exercícios de 2008 e 2010.*

Dentre as notas listadas como não lançadas, verifica-se a existências de notas não tributáveis, a exemplo de “remessa em bonificação, doação e brinde”.

Compulsando os autos, verificamos que a fiscalização não juntou cópia de todas as notas fiscais que fazem parte da autuação, procedendo com a apresentação de algumas notas de forma desorganizada e imprecisa, impossibilitando a análise dos elementos probatórios por parte do contribuinte.

Verificamos não existir nos autos elementos que apontassem para o confronto de análise entre as notas fiscais apresentadas e o relatório denunciado pela fiscalização, fato este que ilegítima a denuncia.

Observa-se também nos autos, quanto ao exercício de 2010, que a fiscalização apresentou um CD ROM contendo a relação das notas fiscais eletrônicas e suas chaves de acesso, como elementos comprobatórios da denuncia.

Ao acessar as referidas chaves no Portal da NFe, foi obtido como resultado notas fiscais totalmente distintas daquelas apontadas como objeto da acusação, ou seja, as notas fiscais apontadas pelo Agente Fiscal nas chaves de acesso não diz respeito aos fatos imputados como infrigentes.

Há de se considerar que é de grande importância a verificação das notas para constatar, entre outros, a natureza da operação, o destinatário e datas, conciliando - às entre as notas fiscais objeto da acusação e suas respectivas cópias.

Dessa forma, fica evidente que a divergência entre as notas apresentadas no cd-rom e aquelas obtidas através da chave de acesso fornecidas pela fiscalização aponta cabalmente **para a** ausência nos autos do documento fiscal caracterizador da infração, levando a improcedência do lançamento.

Aliás, este CRF também já se posicionou sobre o tema. Vejamos:

Recurso nº CRF- 182/2004
Acórdão nº 301/2004

Recorrente: COORD. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-COJUP

Recorrida: MARIA DAS GRAÇAS ARCOVERDE DINIZ

PPreparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA

AAutuante: SEVERINO MARIANO DA SILVA

Relator: CONS. FERNANDO CARLOS DA SILVA LIMA

NOTA FISCAL NÃO LANÇADA - Inexistência da materialidade do ilícito.

A ausência nos autos do documento fiscal caracterizador da infração, fere de morte a denúncia feita na exordial. Mantida a decisão recorrida. Auto de Infração Improcedente.**RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

4 . FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – Omissão de saídas mercadorias sujeitas a Substituição Tributária detectada através da CONTA MERCADORIA dos exercícios de 2007 e 2008, face ao descumprimento dos incisos III e IV do art. 1º e do art. 5º do Decreto nº31.072/2010

Essa acusação tem como fato jurídico o enquadramento de infração em dispositivo não vigente à época do fato gerador, já discutido acima, ficando consignado a jurisprudência do STF onde “ os fatos geradores são regidos dentro do período de vigência da cada norma”, extraído da inteligência do art. 144do CTN.

É a primazia do princípio constitucional da irretroatividade da norma instalada no art. 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988, onde não se permite que uma norma seja aplicada a fatos geradores anteriores à sua vigência.

Dessa forma, estão plenamente viciados os lançamentos dos exercícios 2007, 2008 e 2009 pela impossibilidade se serem alcançados pela norma do Decreto nº31.072/2010.

Acusação improcedente.

5 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – Complementação da carga tributária pelo não cumprimento do §3º do art. 1º do art. 5º do Decreto nº31.072/2010

Conforme fundamentação já explicitada no voto divergente do conselheiro Roberto Farias de Araújo, venho a acompanhar seu entendimento para a constituição do crédito tributário no valor de R\$463.767,79, sendo R\$309.178,52 de ICMS e R\$154.589,27 de multa por infração.

6 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – pela reconstituição da CONTA CORRENTE DO ICMS - tomando por base arquivos de notas fiscais eletrônicas recepcionadas pelo contribuinte, demonstrando erro na apuração do imposto a pagar, devido ao fato do creditamento de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, bem como de não se debitar de mercadorias com tributação normal.

Ficou claro a inexistência nos autos de provas matérias que apontassem quais notas fiscais teriam originado o crédito indevido.

Mais uma vez estamos diante de ausência de elementos comprobatórios da infração, já apreciada por este CRF no Recurso nº CRF- 182/2004, Acórdão nº 301/2004 – “ Inexistência da materialidade do ilícito - a ausência nos autos do documento fiscal caracterizador da infração, fere de morte a denúncia feita na exordial”.

Outrossim, há de se considerando também que o erro na conta corrente do ICMS se caracteriza como erro de cálculo ou transposição de valores e não em decorrência de crédito indevido ou ausência de débito.

Dessa forma, venho acompanhar o voto divergente para considerar improcedente a acusação.

.7 – ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADIAIS) – aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com imposto retido a menor – operações de entrada de mercadorias em desacordo com o inciso I do art. 1º do Decreto 31.072/2010

Mais uma vez, a acusação incorreu em agressão a regra do art. 144 do Código Tributário Nacional e ao princípio constitucional da irretroatividade da norma instalada no art. 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988, onde não se permite que uma norma seja aplicada a fatos geradores anteriores à sua vigência.

Acusação improcedente.

8 - ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (SAÍDAS INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00) – operações de saída interna em desacordo com o inciso III do art. 1º do Decreto 31.072/2010

Quanto aos exercícios de 2007, 2008 e 2009, a acusação incorreu em agressão a regra do art. 144 do Código Tributário Nacional e ao princípio constitucional da irretroatividade da norma instalada no art. 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988, onde não se permite que uma norma seja aplicada a fatos geradores anteriores à sua vigência.

Quanto ao exercício de 2010, resta a cobrança a partir de 02/02/2010, conforme cláusula nona do Regime Especial assinado em 06/04/2010, sendo devido o valor de R\$29.491,73 sendo R\$14.745,87 de ICMS e R\$14.745,87 de multa por infração.

Acusação parcialmente procedente.

9 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIA – contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade estas detectada através do lançamento Conta Mercadorias.

9.1 FATO JURÍDICO: APURAÇÃO DA DIFERENÇA DE FORMA DIRETA, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 643, §§ 3º, 4º E 6º DO RICMS-PB

Para a apuração do imposto, a fiscalização utilizou a técnica chamada de levantamento da Conta Mercadoria, apurando de forma direta a diferença do imposto a recolher.

O RICMS-PB, em seu art. 643, §§ 3º, 4º e 6º, disciplina que no exame da escrita fiscal de contribuinte que tenha optado por outro regime de tributação que não seja o lucro real, será obrigatório como mecanismo de aferição a realização de confronto fiscal a ser realizado entre o Levantamento Financeiro e a Conta Mercadoria.

Em razão do dispositivo acima citado, a fiscalização deveria ter realizado o levantamento financeiro (art. 643, §4º, inciso I do RICMS-PB) para em seguida realizar um levantamento da conta mercadoria (art. 643, §4º, inciso II do RICMS-PB) para confrontar com o valor resultante do acréscimo de 30% (lucro bruto) com as despesas arroladas, para assim se chegar nos valores denunciados como irregulares (art. 643, §6º do RICMS-PB).

Diferentemente do disposto acima, a fiscalização adotou a aferição da diferença de forma direta.

Dessa forma, a fiscalização não procedeu com a aplicação da técnica disposta no art. 643, §§ 3º, 4º e 6º do RICMS-PB, aplicando outra técnica para cobrança da diferença de forma direta na conta mercadoria, sem a existência da devida autorização legal, ferindo o princípio da legalidade e, com efeito, tornando improcedente o lançamento.

Pelo exposto,

VOTO nos termos do **VOTO DIVERGENTE** apresentado pelo Conselheiro Roberto Farias de Araújo, acompanhando-o na íntegra, por estas e pelas razões já apresentados por ele.

Sala das Sessões Pres. Gildemar de Macedo, em 23 de outubro de 2015

FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO
Conselheiro