



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

Processo nº 124.295.2012-5

Recursos HIE/VOL//CRF Nº 121/2016

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: CONSTRUARTE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

2ª Recorrente: CONSTRUARTE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE J. PESSOA.

Autuante: FRANCISCA REGINA D. M. CAMPOS.

Relatora: CONSª MARIA DAS GRAÇAS D. OLIVEIRA LIMA.

OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS. PROVAS. RECUPERAÇÃO DE UMA PARTE DO IMPOSTO EXCLUÍDA NA INSTÂNCIA “A QUO”. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS GRAVOSA. APLICABILIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS HIERÁRQUICO PARCIALMENTE PROVIDO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Devido à previsão ínsita na legislação de regência, reputa-se legítima aplicação da técnica de fiscalização consistente no Levantamento da Conta Mercadorias que emprega o arbitramento do lucro bruto para contribuinte não possuidor de contabilidade regular.

Recuperada uma parte do valor do ICMS, excluía na instância preliminar, tendo em vista que, em sentido contrário, esta instância “ad quem” entende como ineficazes, para o afastamento da presunção relativa que se instaura a partir da diferença tributável detectada no levantamento da Conta Mercadorias, parte das provas constantes nos autos. Em sentido oposto, considerando a eficácia das demais provas, resta mantido o afastamento de uma parte do lançamento de ofício.

Em observância do princípio da retroatividade, confirma-se a regularidade da redução da penalidade inicialmente sugerida, tendo em vista o advento de lei posterior mais benigna. Em decorrência de a prolação da decisão singular que aplicou de ofício a multa recidiva, quando já vigia a legislação que estabelece a obrigatoriedade da proposição dessa penalidade no auto infracional, afasta-se a sua aplicação.

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

A C O R D A M os membros da **1ª Câmara** de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos Recursos Hierárquico, por regular, e Voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito pelo *parcial provimento* do primeiro e pelo *desprovimento* do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00001692/2012-92 (fl. 3), lavrado em 10 de agosto de 2012, contra a empresa,

CONSTRUARTE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. (EPP)., inscrita no CCICMS sob nº 16.131.082-6, devidamente qualificada nos autos, fixando como devido o crédito tributário no montante de R\$ 130.650,92 (cento e trinta mil, seiscentos e cinquenta reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 65.325,46 (setenta e cinco mil, trezentos e vinte e cinco reais e quarenta e seis centavos), de ICMS, por infringência aos arts. 158, I e 160, I c/c os arts. 643, § 4º, II, e 646, todos do RICMS/PB, e R\$ R\$ 65.325,46 (setenta e cinco mil, trezentos e vinte e cinco reais e quarenta e seis centavos), de multa por infração, nos termos do artigo 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, alterada pela Lei Estadual nº 10.008, de 5/6/2013.

Em tempo, cancelo, por irregular, o valor de R\$ 74.179,54 (setenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e cinquenta e quatro centavos), constituído de R\$ 2.951,36 (dois mil, novecentos e cinquenta e um reais e trinta e seis centavos), de ICMS, e R\$ 71.228,18 (setenta e um mil, duzentos e vinte e oito reais e dezoito centavos), de multa por infração, acrescido da recidiva no importe de R\$ 29.143,25 (vinte e nove mil, cento e quarenta e três reais e vinte e cinco centavos), pelos motivos acima expendidos.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Primeira Câmara, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 11 de agosto de 2017.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Consª. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros da 1ª Câmara, GILVIA DANTAS MACEDO, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA e NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO.

Assessora Jurídica

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os Recursos Hierárquico e Voluntário interpostos contra a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001692/2012-92 (fl. 3), lavrado em 10 de agosto de 2012, segundo o qual a empresa autuada, CONSTRUARTE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., é acusada da irregularidade que adiante transcrevo:

- 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 de levantamento da Conta Mercadorias.

Por considerar infringidos os arts. 158, I, e 160, I, c/c os arts. 643, § 4º, II, e 646, todos do RICMS/PB, a autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 68.276,82, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 136.553,64, nos termos do art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de R\$ 204.830,46.

De acordo com a mencionada peça basilar, a infração teria ocorrido nos exercícios de 2009, 2010 e 2011.

Documentos instrutórios constam nas fls. 4 a 67: procuração, Termo de Início de Fiscalização, Ordem de Serviço Normal, demonstrativos (Levantamento da Conta Mercadorias/2009/2010/2011, Notas Fiscais de Entradas Não Registradas/2009/2010/2011), Quadro Resumo do Livro de Apuração do ICMS/2009/2010/2011, Consulta Completa de NF-e, Nota Fiscal de Terceiros, Termo de Encerramento de Fiscalização.

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, conforme atesta o comprovante de ciência e entrega da 1ª via do auto infracional, assinado por seu receptor, em 24/10/2012, a autuada apresentou defesa tempestiva em 23/11/2012 (fls. 69 a 80), onde, inicialmente, expressa indignação com as políticas de fiscalização e de autuação das empresas adstritas ao Simples Nacional, por entender que estas não se comparam com a finalidade do mencionado regime simplificado de tributação.

Adiante, alega que o resultado apresentado no procedimento de apuração da falta advém de erro deste, no tocante aos seguintes fatos:

- os valores de retorno do depósito fechado foram entendidos pela Fiscalização como sendo de entradas com tributação normal, contribuindo, assim, para a majoração da diferença tributável, visto que as mercadorias objeto de retorno já estão contidas nas aquisições, como compras;

- no exercício de 2009, o valor de R\$ 11.899,08, referente ao retorno do depósito, não deve ser considerado na apuração do CMV, pois já está contido no total das compras;

- também no exercício de 2009, algumas notas fiscais não foram lançadas no Registro de Entradas porque a empresa não só atua no comércio de materiais de construção em geral mas, também, no comércio de instalação de forros de pvc, portas sanfonadas e divisórias, sendo que no exercício de 2009 as notas fiscais emitidas pela Banos & Banos Ltda., Coteminas, Lojas de Cortinas e Decorações, Makro Atacadista S/A e Vitrium Indústria e Com. Varejista de Vidros Ltda., todas são de mercadorias para utilização em serviços de instalação, pela autuada;

- as Notas Fiscais nºs 137779, 138389, 138736 e 146267 são referentes a aparelhos cedidos em comodato de plano empresarial, e a Nota Fiscal nº 5881 corresponde a operação de amostra grátis, enquanto a Nota Fiscal nº 65293 se refere a expositor, tudo correlacionado ao exercício de 2010;

- no tocante ao exercício de 2011, as Notas Fiscais nºs 19768, 19769, 19770, 19771, 19773, 20658, 20659, 20661, 20662, 16416/1418 e 16448 são resultantes de equívoco do emissor, conforme declaração deste, enquanto a N. Fiscal n. 10726 acoberta uma operação de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro, a qual se efetivou mediante a N. Fiscal nº 10963, lançada em 29/6/2011, conforme registro no livro de entradas;

- muitas notas fiscais de entradas, indicadas pela Fiscalização como não lançadas, em verdade constam registradas no livro fiscal, conforme fls. 123 – 129, e por isso devem ser excluídas do levantamento da Conta Mercadorias;

Após essas considerações, a reclamante apresenta planilha da sua autoria, segundo a qual a Conta Mercadorias/2009/2010/2011, onde aloca valores que entende corretos, a diferença tributável nesta apontada também estaria correta;

Por fim, requer a correção dos dados que considera incorretos, bem como que sejam alterados os que apresentam duplicidade e anulados os que, ao serem revistos, não causem prejuízo ao Erário, pois na sua ótica, algumas distorções e erros percebidos não deveriam ser interpretados como ato sonegador.

Junta documentos, às fls. 82 – 132 (planilha de cálculos, cópia de notas fiscais e de GIM's, cópia de livros fiscais Registro de Entradas).

Contestação oferecida pela autuante, nas fls. 134 - 135, informando o seguinte:

- foram incluídas no Levantamento da Conta Mercadorias os valores das notas fiscais de entradas não constantes no Registro de Entradas nem da GIM;

- ocorreu a identificação das notas de remessa e retorno de depósito fechado que não foram lançadas livro de entradas, pois apesar de o estabelecimento destinado a depósito fechado não possuir inscrição estadual, a empresa estava autorizada pela Recebedoria de Rendas para, temporariamente, por prazo determinado, armazenar mercadoria no imóvel existente em endereço diverso do próprio, contudo, dessas mercadorias apenas parte teve a nota fiscal corretamente registrada, enquanto outras foram emitidas mas se encontram entre as notas fiscais não lançadas;

- a nota fiscal referente à operação de retorno foi emitida, neste caso o CFOP utilizado seria 1906 (de entrada), porém foi usado o 5906 (de saída), que só caberia se houvesse inscrição para o depósito, pois este CFOP se destina a retornos de depositário na devolução de mercadoria ao depositante, porém, não existindo, o depósito, como entidade jurídica, o próprio depositante emite a nota de retorno;

- do modo como foi efetuado, a depositante findou com um valor dobrado nas saídas e nada de entrada, mas o levantamento da Conta Mercadorias foi realizado com o CFOP correto e de acordo com a descrição do fato constante na própria nota fiscal, que se anexa aos autos;

- não assiste razão à reclamante quanto ao argumento defensivo de que as notas fiscais referentes às operações com depósito fechado não devem constar na Conta Mercadorias, haja vista que toda operação deve ser registrada, tanto que se emite nota fiscal para cada uma delas e, na Conta Mercadorias há espaço próprio para alocação na rubrica das “Demais Saídas” e das “Demais Entradas”, nos quais estas notas estão incluídas;

- concordo que, por não serem onerosas para empresa, as notas fiscais referentes ao exercício de 2010, apresentadas na defesa, sejam retiradas da Conta Mercadorias, reduzindo assim o valor das entradas com tributação normal não lançadas, repercutindo no referido levantamento, conforme nova versão da Conta Mercadorias, resultante dessa exclusão, em anexo;

- quanto ao levantamento do exercício de 2011, as notas fiscais citadas como de emissão equivocada do fornecedor precisam ser melhores explicadas, pois há a entrada e não há a saída da nota, portanto, sendo uma operação apenas do emitente, essas notas não deveriam constar no livro do contribuinte e, sim, apenas nos registros do fornecedor, ademais, também não há nenhuma declaração deste nos autos e a empresa deve retificar sua GIM, para que estas notas sejam excluídas, caso assim entenda o julgador fiscal;

- afora a alteração da Conta Mercadorias/2010, não há nenhuma alegação do contribuinte que desqualifique o auto de infração.

Após essas considerações, a contestante junta documentos, às fls. 136 – 137 (demonstrativo da Conta Mercadorias/2010 e demonstrativo das notas fiscais de entradas não lançadas/2010).

Com informação de existir antecedentes fiscais da autuada (fl. 140) os autos foram conclusos (fl. 141) e remetidos à Gerencia Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos à julgadora fiscal, Rosely Tavares de Arruda, que decidiu pela *parcial procedência* do auto de infração, consoante sentença de fls. 143 - 152, por concluir pela regularidade de parte do lançamento de ofício, ante a apresentação de provas pela autuada, as quais considerou suficientes apenas para modificar o resultado da ação fiscal, no que toca ao ICMS, reduzindo, pois, o respectivo valor, e, ainda, por promover a correção de ofício do valor da penalidade original, ante o princípio da retroatividade da lei mais benigna e o advento da Lei nº 10.008/2013, que estabelece sanção mais branda que a norma vigente ao tempo da prática delituosa. Ao mesmo tempo, ao crédito tributário decorrente do auto infracional em tela, o qual considerou devido, acresceu de ofício o valor correspondente a multa de reincidência.

Em face desse decisório, o crédito tributário declarado devido, naquela instância, ficou constituído do montante de R\$ 145.716,27 (cento e quarenta e cinco mil, setecentos e dezesseis reais e vinte e sete centavos), constituído de R\$ 58.286,51, de ICMS, e R\$ 58.286,51, de multa por infração, e R\$ 29.143,25, de multa por reincidência.

Interposto o recurso hierárquico e, após a ciência da decisão singular (fls. 154 – 155), efetuada em 26/2/2016, a autuada recorre voluntariamente a este Conselho de Recursos Fiscais, em 28/3/2016, fazendo-se representar por advogado habilitado nos autos (documento de fls. 162 – 163), requerendo a improcedência do auto infracional, aos fundamentos que, em síntese, consistem no seguinte:

- existência de vício material no procedimento de apuração da falta aplicado pela Fiscalização, visto que esta tomou como base apenas o levantamento da Conta Mercadorias, olvidando de providenciar o demonstrativo financeiro ao qual estaria obrigada para fins do confronto fiscal, nos moldes do art. 643, § 4º, do RICMS/PB;

- pudesse o levantamento da Conta Mercadorias ser utilizado isoladamente, ainda assim ter-se-ia a improcedência da autuação, dada a impossibilidade jurídica da utilização da pauta fiscal no percentual de 30%, como técnica de aferição do lucro sobre mercadoria, para fins de base de cálculo do ICMS;
- o próprio STJ, mediante a Súmula 431, dispôs sobre a ilegalidade da cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal;
- em suma, nada impede que este Conselho de Recursos Fiscais reconheça a ilegalidade do disposto no inciso II, do § 4º, do art. 643 do RICMS/PB, e, por conseguinte, ponha fim a essa técnica incoerente com o princípio do devido processo legal e do contraditório.

Junta documentos, às fls. 94 – 102.

Aportados os autos nesta Casa, estes foram distribuídos a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento da matéria de que dispõem.

Está relatado.

VOTO

Trata-se de questão decorrente de lançamento de ofício que denuncia a recorrente pela prática irregular de omissão de saídas tributáveis, detectada através de Levantamento da Conta Mercadorias, referente aos exercícios de 2009, 2010 e 2011, consoante revelam os demonstrativos de fls. 11 - 19.

O Levantamento da Conta Mercadorias encontra seu fundamento no art. 643, § 4º, II, do RICMS/PB, *in verbis*:

“Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil

das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.

§ 4º Para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados, onde couber, os procedimentos abaixo, dentre outros, cujas repercussões são acolhidas por este Regulamento:

I – a elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e 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, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24.

§ 6º. As diferenças verificadas em razão dos procedimentos adotados nos incisos I e II do § 4º deste artigo denunciam irregularidade de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, observado o disposto no parágrafo único do art. 646 deste Regulamento.”

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

Parágrafo único – *A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso”.*

(Grifo não constante do original).

Redação dos incisos I e II, do § 4º, art. 643, bem como ao parágrafo único do art. 646, ambos do RICMS/PB, dada pelo Decreto nº 33.047/2012 (DOE de 23/6/2012), e redação dos §§ 4º e 6º, do art. 643, do RICMS/PB, dada pelo Decreto nº 32.718/2012 (DOE de 25/1/2012).

Consoante o RICMS/PB, a omissão de saídas de mercadorias é contrária à norma ínsita nos arts. 158, I e 160, I, abaixo transcrito:

“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”.

As diferenças apontadas no Levantamento da Conta Mercadorias com arbitramento do lucro bruto suportam o lançamento indiciário do ICMS apurado e não pago, posto que firmam presunção de saídas sem o pagamento do imposto correspondente. Porém, como se trata de presunção relativa, admite a prova em contrário a cargo do contribuinte, uma vez que este é o possuidor direto de toda a documentação fiscal do estabelecimento que lhe pertence.

No caso, a recorrente pretende excluir o resultado apontado no levantamento da Conta Mercadorias, ao argumento de existência de vício material no procedimento de apuração da falta aplicado pela Fiscalização, visto que esta tomou como base apenas o levantamento da Conta Mercadorias, olvidando de providenciar o demonstrativo financeiro ao qual estaria obrigada para fins do confronto fiscal, nos moldes do art. 643, 4º, do RICMS/PB, cuja redação vigente à época dos fatos fiscalizados estabelecia a obrigatoriedade da aplicação concomitante do Demonstrativo Financeiro e do levantamento da Conta Mercadorias, para efeito de confronto fiscal.

Todavia, carece razão à recorrente, porquanto ambos os levantamentos consistem critérios de apuração e, por este fato, no aspecto temporal sua aplicabilidade ao lançamento se rege pela norma do § 1º do art. 144 do CTN, isto é, aplica-se imediatamente ao lançamento a legislação que, mesmo após a ocorrência do fato gerador, estabelece novo critério de apuração ou processo de fiscalização, conforme se depreende da norma ínsita no dispositivo supra:

“Art. 144 (...)

§ 1º - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”.

(Grifo não constante do original).

Em suma, aplica-se ao lançamento, quanto aos aspectos formais, vale dizer, quanto à parte simplesmente procedimental, a lei em vigor na data do lançamento.

No caso em tela, os fatos geradores denunciados datam dos exercícios de 2009, 2010 e 2011. Todavia, como o levantamento da Conta Mercadorias se trata de critério de apuração, a legislação que se aplica, nesse caso, devido a natureza procedimental da matéria, é a vigente ao tempo do lançamento de ofício.

Considerando que este ocorreu em 10/8/2012, aplica-se-lhe a regra dos Decretos nºs 33.047 (DOE de 23/6/2012) e 32.718/2012 (DOE de 25/1/2012), que desde essas datas, respectivamente 23/6/2012 e 25/1/2012, anteriores, portanto, ao lançamento em exame, havia instituindo novos critérios de apuração, mediante nova redação ao §4º e seus incisos I e II, e ao § 6º, ambos do art. 643, bem como ao parágrafo único do art. 646, todos do RICMS/PB, nos moldes da sua dicção, acima transcrita.

Como se observa, diferentemente do alegado pela recorrente, nos dispositivos supra transcritos, e vigentes à época do lançamento, inexistia a obrigatoriedade da realização concomitante do Demonstrativo Financeiro e do levantamento da Conta Mercadorias para efeito de confronto fiscal.

Portanto, não tem suporte jurídico o argumento recursal.

Identicamente, carece de suporte jurídico o argumento da recorrente, que consiste na ilegalidade da aplicação do levantamento da Conta Mercadorias, dada a impossibilidade jurídica da utilização da pauta fiscal de 30%, como técnica de aferição de lucro sobre a mercadoria para fins de base de cálculo do ICMS.

Diferentemente desse entendimento, o arbitramento do lucro bruto não configura aplicação de pauta fiscal.

Com efeito, considerando que se trata de empreendimento econômico cuja sobrevivência depende da obtenção de lucro, a legislação espera um lucro bruto capaz de fazer face pelo menos ao custo das mercadorias vendidas.

Trata-se de técnica de apuração da situação do contribuinte perante o fiscal estadual, aplicável ante a inexistência de contabilidade regular do contribuinte, mediante a qual a legislação estabelece o percentual de 30%, acrescido para qualquer atividade, e que consiste em um mínimo esperado e capaz de suportar pelo menos o Custo das Mercadorias Vendidas, de modo que se o contribuinte apresenta um resultado aquém desse mínimo esperado, a legislação presume que ocorreram de saídas tributáveis sem emissão da correspondente nota fiscal e, portanto, sem pagamento do ICMS.

Mas, considerando que a presunção é relativa e que, portanto, cabe ao acusado a prova da sua improcedência, este pode demonstrar que, mesmo tendo ficado o seu lucro bruto aquém do mínimo legalmente esperado, não incidiu na irregularidade de omissão de saídas tributáveis, porquanto para suportar o CMV se valeu de receitas distintas das auferidas com suas vendas, porém regulares, o que não se vislumbra no caso em tela.

Portanto, não se trata de pauta de preços de mercadorias para fins de cálculo do imposto, em cada caso.

Sobre matéria relacionada à pauta fiscal, o Tribunal de Justiça da Paraíba exarou Acórdão nos autos do Mandado de Segurança nº 2003161-05.2014.815.0000, que teve como relator o Desembargador Leandro dos Santos, cujo voto, aprovado à maioria, traz o seguinte fragmento que bem esclarece o sentido do instituto vedado pela Súmula 83/STJ:

“Por outro lado, não se pode confundir a pauta fiscal com o arbitramento de valores previstos no art. 148 do Código Tributário Nacional, modalidade de lançamento, regularmente legítima para a constituição do Crédito Tributário sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos ou, ainda, os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Com esses fundamentos, entendo pela falta de suporte jurídico a alegação recursal.

Diante do que, exaurido o exame de todos os argumentos manejados no recurso voluntário, passo à análise da matéria objeto do recurso hierárquico, que se prende a questões de fundo da causa,

decorrentes das correções no levantamento da Conta Mercadorias, referentes aos exercícios de 2010 e de 2011, devido provas das alegações apresentadas por ocasião da reclamação.

Conta Mercadorias – Exercício de 2010

Quanto aos ajustes realizados no levantamento referente a esse exercício, corroboro o desfecho atribuído na instância “a quo”, que acolheu as correções efetuadas pela autuante, excluindo do procedimento de apuração da falta a operação de entrada de amostra grátis, bem como as operações de entradas de mercadorias mediante comodato e para expositor, cujo registro das respectivas notas fiscais no livro próprio não se comprovou (Notas Fiscais nº 137779, 138389, 138736, 146267, 5881 e 65293).

Com efeito, considerando-se que a base da Conta Mercadorias consiste nas aquisições para posterior saída, não há como manter alocadas na sua estrutura as notas fiscais referentes a essas operações que, pela natureza do negócio, não se destinam a revenda. Eis o fundamento que justifica a exclusão dessas notas fiscais do mencionado levantamento.

De igual modo, não há como manter no levantamento da Conta Mercadorias as notas fiscais inicialmente dadas pela Fiscalização como não lançadas no livro próprio, diante da comprovação do lançamento dessas notas (N. Fiscais nºs 4668, 360547, 360789, 8721 e 10521) no Registro de Entradas (fls. 128), sob pena de incorrer em *bis in idem* configurado pela alocação dos respectivos valores em duas rubricas distintas do levantamento: a relacionada às notas fiscais de entradas registradas e às notas fiscais de entradas não registradas.

De modo que, feitas essas correções a diferença tributável do exercício passa ao montante de R\$ 106.461,78, perfazendo o ICMS devido o valor de R\$ 18.098,50.

Conta Mercadorias – Exercício de 2011

Identicamente à situação referente ao exercício de 2010, corroboro a decisão singular quanto ao acolhimento da exclusão da N. Fiscal nº 16448, inicialmente alocada na Conta Mercadorias, sob a rubrica reservada aos valores das notas fiscais de aquisição não lançadas em livro próprio, dada a comprovação do seu registro no livro fiscal de entradas. Nessas circunstâncias, a sua exclusão se dá para evitar *bis in idem*, caracterizado pela manutenção da mesma nota em duas rubricas distintas do levantamento: notas fiscais de entradas registradas (Entradas Registradas) e notas fiscais de entradas não registradas.

Todavia, não comungo o entendimento da instância preliminar, quando esta excluiu do levantamento da Conta Mercadorias as notas fiscais de entradas referentes à devolução de mercadorias cujo lançamento no livro próprio não se comprovou.

Com efeito, considerando que as mercadorias objeto de devolução retornaram ao estoque da autuada para serem posteriormente vendidas, o valor das respectivas notas fiscais deve compor o levantamento da Conta Mercadorias.

Diante do que, o referido levantamento passa a apresentar o seguinte resultado:

Exercício 2011 – Conta Mercadorias

Est. Inicial	171.685,90	
Entradas/Compras	528.385,21	
Demais Entr. (N.F. não Regist.)	105.679,39	
Demias Entr./Trib. Normal	67.670,84	
Entr. Por Devol.	9.736,88	
Saídas/Vendas		591.349,44
Demias saídas/Trib. Normal		67.670,84
Est. Final		203.454,93
P. Bruto Apurado -3,52	(24.070,13)	
Dif. Tributável	224.570,60	224.570,60
Total	1.087.045,81	1.087.045,46

CMV = 679.703,29

Dif. Trib. X 17% = 224.570,60 x 17%

ICMS = R\$ 38.177,00

Relativamente à penalidade sugerida no auto infracional, corroboro a decisão monocrática quanto ao

ajuste de ofício aplicado naquela instância de julgamento, tendo em vista que um fato superveniente veio em socorro da recorrente, o que lhe atenua a multa infracional. Trata-se das alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 6.6.13) com efeitos a partir de 1.9.2013, de modo que as penalidades lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Com efeito, entendo que é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração devem ser calculadas com base no percentual de 100%.

Todavia, quanto à multa de recidiva, discordo da sua aplicação na instância preliminar.

Faço-o com fundamento na Lei nº 10.008/2013, que ao estabelecer a obrigatoriedade da sua proposição no libelo basilar, retira do julgador a autonomia para fazê-lo quando não há proposição de recidiva no libelo basilar, conforme se infere da dicção do art. 38, *caput*, da citada lei, *in verbis*:

“Art. 38. Constatada a existência de antecedentes fiscais e configurada a reincidência, de imediato, o auditor fiscal proporá a multa recidiva, nos termos do art. 87 da Lei nº 6.379, de 01 de dezembro de 1996”.

Assim, considerando que a decisão monocrática foi prolatada quando já vigia o mencionado diploma legal, excluo a multa de recidiva aplicada de ofício na instância preliminar.

Por fim, diante das fundamentações acima expedidas, relativamente ao levantamento da Conta Mercadorias, referente aos exercícios de 2010 e 2011, e considerando a regularidade do levantamento relacionado ao exercício de 2009, o crédito tributário devido passou aos valores abaixo indicados:

Infração	Período	ICMS	M. Infr.	Total
Omiss. Saíd./C. Merc.	2009	9.049,96	9.049,96	18.099,92
Omiss. Saíd./C. Merc.	2010	18.098,50	18.098,50	36.197,00
Omiss. Saíd./C. Merc.	2011	38.177,00	38.177,00	76.354,00
Total		65.325,46	65.325,46	130.650,92

Com esses fundamentos,

VOTO pelo recebimento dos Recursos Hierárquico, por regular, e Voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito pelo *parcial provimento* do primeiro e pelo *desprovemento* do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00001692/2012-92 (fl. 3), lavrado em 10 de agosto de 2012, contra a empresa, CONSTRUARTE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. (EPP)., inscrita no CCICMS sob nº 16.131.082-6, devidamente qualificada nos autos, fixando como devido o crédito tributário no montante de R\$ 130.650,92 (cento e trinta mil, seiscentos e cinquenta reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 65.325,46 (setenta e cinco mil, trezentos e vinte e cinco reais e quarenta e seis centavos), de ICMS, por infringência aos arts. 158, I e 160, I c/c os arts. 643, § 4º, II, e 646, todos do RICMS/PB, e R\$ R\$ 65.325,46 (setenta e cinco mil, trezentos e vinte e cinco reais e quarenta e seis centavos), de multa por infração, nos termos do artigo 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, alterada pela Lei Estadual nº 10.008, de 5/6/2013.

Em tempo, cancelo, por irregular, o valor de R\$ 74.179,54 (setenta e quatro mil, cento e setenta e nove reais e cinquenta e quatro centavos), constituído de R\$ 2.951,36 (dois mil, novecentos e cinquenta e um reais e trinta e seis centavos), de ICMS, e R\$ 71.228,18 (setenta e um mil, duzentos e vinte e oito reais e dezoito centavos), de multa por infração, acrescido da recidiva no importe de R\$ 29.143,25 (vinte e nove mil, cento e quarenta e três reais e vinte e cinco centavos), pelos motivos acima expendidos.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 11 de agosto de 2017.

MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA
Conselheira Relatora