



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

Processo nº 040.133.2012-6

Recurso VOL/CRF Nº 236/2015

RECORRENTE: CENTER FARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.

RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP.

PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE C. GRANDE.

AUTUANTE(S): JURANDI ANDRÉ P. MARINHO.

RELATORA: CONS^a. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

ICMS SIMPLES NACIONAL FRONTEIRA. FALTA DE PAGAMENTO. CONFISSÃO EXPRESSA. CONSEQUÊNCIA. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Frente às provas da acusação, caracteriza-se legítima a ação fiscal que exige do contribuinte autuado o pagamento do ICMS Simples Nacional Fronteira, diante do fato de este haver realizado operações sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS, mormente quando este expressamente admite a impossibilidade da prova do recolhimento, o que equivale à confissão expressa da prática da falta fiscal.

Reputa-se legítima parte do procedimento fiscal que denunciou a ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais evidenciadas mediante aplicação de Levantamento Financeiro, tendo em vista que o afastamento da presunção relativa, que devolve ao acusado o ônus da prova de sua improcedência, verificou-se apenas parcialmente mediante ajustes consistentes na dedução do prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis, apontado no Levantamento da Conta Mercadorias, de um dos exercícios dos Levantamentos Financeiros, que determinaram a sucumbência de uma parte deste procedimento, cujo resultado serviu de suporte a correspondente delação fiscal. Mantido, pois, o resultado do Financeiro dos demais exercícios, em decorrência da ausência de provas capazes de excluir o resultado do procedimento de apuração da falta.

Legalidade da redução da multa infracional sugerida no libelo basilar, ao fundamento do Princípio da Retroatividade que, em face ao advento de lei posterior que abrande a penalidade, impõe sua aplicação a fatos pretéritos não definitivamente julgados.

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 do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, pelo seu parcial provimento, para alterar quanto aos valores a sentença prolatada na primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000000500/2012-20 (fl. 8), lavrado em 18 de abril de 2012, em que foi autuada a empresa CENTER FARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.,

com inscrição estadual nº 16.156.264-7, qualificada nos autos, e fixar o crédito tributário no montante de R\$ 21.577,10 (vinte e um mil, quinhentos e setenta e sete reais e dez centavos), constituído de R\$ 10.873,05 (dez mil, oitocentos e setenta e três reais e cinco centavos), de ICMS, por infringência aos arts. 158, I e 160, I c/c os arts. 643, § 4º, I e 646, parágrafo único, bem como ao art. 106, I, “g”, todos do RICMS/PB, e ao art. 13, § 1º, XIII, alíneas “g” e “h”, da Lei Complementar nº 123/2006, e R\$ 10.704,05 (dez mil, setecentos e quatro reais e cinco centavos), de multa por infração, nos termos do artigos 82, incisos II, “e” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96, com nova redação dada pela Lei nº 10.008/2013.

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o valor de R\$ 11.176,19, constituído de R\$ 157,38 (cento e cinquenta e sete reais e trinta e oito centavos), de ICMS, e R\$ 11.018,81 (onze mil, dezoito reais e oitenta e um centavos), de multa por infração, pelos fundamentos 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
27 de abril de 2017.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Cons^a. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

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

Assessora Jurídica

Relatório

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso voluntário interposto contra a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000500/2012-20 (fl. 8), lavrado em 18 de abril de 2012, segundo o qual a autuada, contribuinte do ICMS, nos autos qualificada, é acusada do cometimento das irregularidades que adiante transcrevo:

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SIMPLES NACIONAL FRONTEIRA – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte, optante do Simples Nacional Fronteira, não recolheu, dentro do prazo legal, o ICMS – Simples Nacional Fronteira (1124).

- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO. O contribuinte optante do Simples Nacional omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, tendo em vista a constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas.

Por considerar infringido o art. 106, I “g”, do RICMS/PB, c/c o art. 13, § 1º, XIII, “g” e “h”, da Lei Complementar nº 123/2006, além dos arts. 158, I, e 160, I, c/c o art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB e com o art. 9º e 10 da Res. CGSN nº 030, de 7/2/2008, o autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 11.030,43, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária, na quantia de R\$ 21.722,86, nos termos dos arts. 82, incisos II, “e” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de R\$ 32.753,29.

Documentos instrutórios constam às fls. 3 - 6 e 9 - 108: Ordem de Serviço Normal, Termo de Início de Fiscalização, Demonstrativo e Detalhamento do Levantamento Financeiro da Conta Mercadorias/Exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011, demonstrativo GIM x GIM de Terceiro, Detalhamento da Consolidação ECF/TEF x GIM, Consulta de Contribuintes Omissos/Inadimplentes, tela de Inconsistências das Declarações GIM/DASN com resposta de “Nenhum registro encontrado para os parâmetros de inconsistências processadas”, Termo de Encerramento de Fiscalização, Histórico do Contribuinte, cópia da DASN, ano-calendário 2008, 2009, 2010, Solicitação de Intervenção Técnica em ECF, Frente GIM – Sumário (períodos 1 a 12/2008, 1 a 12/2009, 1 a 12/2010, 1 a 12/2011), Verso GIM – Sumário (Informações Econômico-Fiscais de Entradas e de Saídas), cópia do livros Registro de Entradas nºs de ordem 1 e 2 (lançamentos dos períodos de 5 a 12/2008 e 1 a 12/2009, com os respectivos Termos de Abertura e de Encerramento, cópia do livro Registro de Inventário nº de ordem 001 (período de dezembro de 2008 e 2009), com os correspondentes Termos de Encerramento e de Abertura.

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 20/4/2012, a autuada apresenta reclamação tempestiva, mediante a qual se opõe ao lançamento de ofício, alegando que faturava seus produtos como consta nas GIM's, e que no ano de 2011 realizou levantamento do estoque físico de mercadorias para fins de solicitação de baixa na sua inscrição no CCICMS estadual, dado ao encerramento das atividades da empresa, tendo, então, sido verificada a existência de produtos em estoque, cujo valor foi faturado e efetuado o recolhimento do imposto devido.

Por fim, requer a baixa do auto de infração em tela.

Junta documentos, às fls. 112 – 123 (GIM's, períodos de 1 a 12/2011).

Instado a ser pronunciar, na fl. 125, o autuante registra que a defendente se ateve a questionar unicamente a acusação baseada no Levantamento Financeiro e, após algumas considerações sobre a técnica de fiscalização empregada, finaliza, requerendo a manutenção da acusação fiscal, ao fundamento de que a reclamante não apresentou provas capazes de afastar a acusação alicerçada no art. 646 do RICMS/PB.

Após a prestação da informação de inexistência de antecedentes fiscais e a conclusão dos autos (fls. 128 e 129), estes foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais e distribuídos ao julgador fiscal, Sidney Watson F. da Silva, que decidiu pela parcial procedência do auto infracional, conforme sentença de fls. 131 a 137, mediante a qual concluiu pela regularidade formal e material do lançamento de ofício e, diante da falta de provas capazes de desconstituir a exação fiscal relacionada ao ICMS, reduziu o valor da penalidade inicialmente lançada, ao fundamento do art. 106, II, "c" do CTN, tendo em vista o advento de lei posterior mais benigna.

Diante do que, o crédito tributário passou a se constituir de R\$ 11.030,43, de ICMS, e de R\$ 10.861,43 de multa por infração.

Dispensada a interposição de recurso hierárquico, ao fundamento do art. 80, § 1º, I da Lei nº 10.094/2013, foi efetuada a ciência da decisão monocrática, conforme atestam os documentos de fls. 141 e 142, esta recorre voluntariamente a este Colegiado, requerendo a improcedência do auto infracional, alegando que o fato de a empresa não haver obtido faturamento suficiente, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, não evidencia a existência de sonegação, porquanto o certo é que esta não conseguiu alcançar o esperando quanto às suas vendas.

Acresce que desde o início de suas atividades apresentou prejuízos e para pagar duplicatas utilizou o Capital Social, além de crédito de terceiros, o que findou por se verificar o encerramento destas em abril/2010, porém, no período de maio a junho/2011, quando fora levantado o inventário físico de mercadorias em estoque e pago o ICMS correspondente, de modo que não resta nenhuma dívida

perante o Estado.

Quanto à falta de recolhimento do Simples Nacional Fronteira, reconhece que de fato não encontrou o respectivo comprovante de pagamento.

Aportados os autos nesta Casa, estes me foram distribuídos para o fim de apreciação e decisão, segundo critério regimentalmente previsto.

Em sucinto, está relatado.

VOTO

Inicialmente, cumpre-me declarar que a peça acusatória apresenta-se apta a produzir os regulares efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, visto que sua confecção observou os requisitos indispensáveis de constituição e desenvolvimento válido do processo: identificação das operações promovidas (saídas de mercadorias), base de cálculo, alíquota aplicável e período do fato gerador omitido (exercício fiscal), o que atende os requisitos de validade do lançamento de ofício, dispostos no art. 142 do CTN.

Passo, pois, ao exame da questão.

Quanto ao mérito dos lançamentos referentes aos exercícios de 2008, 2009, e 2010, que advém da acusação de omissão de saídas detectadas mediante a aplicação da técnica fiscal consistente do Levantamento Financeiro, cuja diferença tributável nele apontada levou à Fiscalização a oferecer a denúncia de omissão e saídas de mercadorias tributáveis, observa-se que a providência fiscal tem *status* de legalidade, visto que se alicerça na presunção legal ínsita na norma do artigo 646, parágrafo único, 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 de

saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

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

O referido levantamento aplicado no exame da situação fiscal do contribuinte constitui um método de aferição utilizado como uma opção de levantamento do Caixa da empresa e tem como finalidade verificar se o contribuinte utilizou recursos em volume superior às suas disponibilidades financeiras, situação que, em se configurando, cede lugar a exigência do imposto sobre a diferença entre o montante aplicado e o disponível, diante da sua significação: saídas tributáveis não faturadas.

No entanto, consoante previsão do parágrafo único do art. 646, tal conclusão firma-se como presunção relativa, uma vez que devolve ao acusado o ônus de demonstrar a veracidade de suas alegações.

No caso em tela, a autuada alega a seu prol que a diferença tributável apontada no Levantamento Financeiro não remete à prática irregular de omissão de saídas tributáveis, porque jamais deixara de emitir notas fiscais nas saídas de mercadorias efetuadas. Afirma que desde o início de suas atividades tem operado com prejuízo e que, apesar dessa situação, as despesas com duplicatas eram quitadas com recursos do Capital Social e de terceiros, o que lhe permitira a continuidade do seu negócio até abril de 2010, quando se deu o encerramento das atividades, sendo que em julho de 2011 inventariou as mercadorias em estoque e promoveu o pagamento do ICMS correspondente.

Com efeito, a diferença oriunda do Levantamento Financeiro pode não ser significativa de omissão de saídas tributáveis, visto que essa irregularidade se trata do conseqüente de uma presunção relativa que devolve ao acusado o ônus (responsabilidade) da prova em contrário, consoante acima explicitado, visto ser o contribuinte o possuidor direto da documentação relacionada ao empreendimento que lhe pertence.

Diante do que, à recorrente competia a produção da prova de suas alegações, a exemplo do contrato de empréstimos de mútuo, formalizados perante terceiros e outros documentos correlatos.

Todavia, observa-se que esta ficou apenas no campo das alegações, circunstância que não lhe socorre no propósito de se eximir da responsabilidade que lhe confere o lançamento de ofício referente ao resultado do Levantamento Financeiro.

Diante do exposto, atesta-se regularidade na aplicação da técnica do Levantamento Financeiro, dos exercícios em referência – 2008, 2009 e 2010.

Requer ajuste, entretanto, apenas quanto ao ICMS correspondente ao exercício de 2010, visto que, apesar de a diferença a maior verificada no valor das despesas apontadas no Levantamento Financeiro/2010 ser representativa de omissão de saídas tributáveis (Aplicação do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB), essa premissa pode ceder mediante prova de que nem todas as saídas omitidas são de mercadorias tributáveis.

Nesta hipótese - demonstração de que nem todas as saídas apontadas no Financeiro como omitidas são de mercadorias tributáveis -, a presunção pode ser excluída no todo ou em parte, caso o Levantamento da Conta Mercadorias, do mesmo exercício, revele a existência de prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis, isentas ou com Substituição Tributária.

Isto porque, apesar de essas circunstâncias serem denotativas de vendas sem emissão de nota fiscal, não têm repercussão na obrigação principal do ICMS, o que impõe, pois, a dedução do valor correspondente da diferença a maior nas despesas, apontada no Levantamento Financeiro, por óbvio, do mesmo exercício, com vistas a evitar “*bis in idem*” ao tributar operações excluídas da tributação pelo imposto estadual (ICMS Substituição, porque o imposto é pago por antecipação, ou, ainda, porque a própria lei colocou a salvo da tributação por isenção do ICMS ou não incidência do imposto). Afinal, a presunção que se instaura sobre a diferença apurada no Levantamento Financeiro se reporta à omissão de saídas tributáveis (art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB), nada mais lógico, justo e legal do que se proceder a dedução do prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis, apontado na Conta Mercadorias, do mesmo exercício.

Frente ao cenário acima mencionado, a própria Fiscalização pode promover os citados ajustes no Financeiro ou, caso não o faça, cumpre ao julgador administrativo essa tarefa.

Nesse sentido, decidiu esta egrégia Corte de Julgamento, na ocasião da análise de questão semelhante que deu origem ao acórdão baixo transcrito:

“RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. OPERAÇÕES ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTADAS. PARCIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA.

A denúncia de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais constatadas mediante levantamento financeiro suscita alteração no valor do crédito tributário correspondente, frente à constatação de que uma parte dessas saídas compreenderam mercadorias não tributáveis

ou sujeitas ao regime de pagamento por substituição tributária, impondo, dessa forma, a dedução do valor das operações apontadas no Levantamento da Conta Mercadorias com mercadorias não tributáveis ou com substituição tributária da diferença tributável apurada no Demonstrativo Financeiro. Reforma da decisão recorrida". (Acórdão nº 318/2013, DOE de 11/10/2013. Rel. Cons. João Lincoln Diniz Borges).

No caso dos autos, apenas o Levantamento da Conta Mercadorias/2010 apresenta prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis. Assim sendo, para o fim de se promover a dedução acima comentada, com relação ao resultado da diferença apurada no Financeiro, do mesmo exercício, e que serve de suporte a denúncia correspondente, o prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis, apontado na dita Conta Mercadorias, revela que nem todas as saídas apontadas como omitidas no Levantamento Financeiro em referência traduzem a infração de omissão de saídas de mercadorias normalmente tributáveis.

Diante do que, não obstante esse ajuste não ter sido efetuado na instância "a quo", promovo a mencionada dedução do Financeiro referente ao exercício de 2010, de modo que a diferença tributável desse exercício passa ao seguinte valor:

LEVANTAMENTO FINANCEIRO/2010 – Calculo do valor do ICMS devido:

Diferença/Lev. Financeiro/2010	R\$ 8.871,37
Prej. Bruto/Não Tributáveis/C. Merc./2010	R\$ (925,76)
Diferença Tributável/B. de Cálculo ICMS	R\$ 7.945,61
ICMS (17%)	R\$ 1.350,75

Quanto aos demais exercícios do Levantamento Financeiro (2008 e 2009), fica mantido o resultado original referente ao ICMS.

Relativamente à acusação de falta de pagamento do ICMS Simples Nacional Fronteira, caracteriza-se regular a ação fiscal atinente ao período de julho/2008, pelo que, nada a há a reparar relativamente aos valores do ICMS, principalmente diante da comprovação do fato infringente, efetuada mediante o documento de fl. 25, revelador da fatura respectiva em aberto, aliada à confissão da recorrente, quando esta afirma na peça recursal que *"não encontrou o comprovante de pagamento apontado na fatura nº 1280121222"* (sic.).

Com efeito, a obrigação de recolhimento do Simples Nacional Fronteira encontra fundamento no art.

106, I, alínea “g”, do RICMS/PB, *in verbis*:

“Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

I - antecipadamente:

(...)

g) nas operações e prestações interestaduais com produtos relacionados em Portaria do Secretário de Estado da Receita, promovidas por estabelecimentos comerciais ou contribuintes enquadrados no Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL, para efeitos de recolhimento do ICMS, observado o disposto nos §§ 2º, 3º, 7º e 8º (Decreto nº 28.401/07).”

Assim, resta mantido o resultado do procedimento de aferição da situação fiscal do contribuinte, empregado pela Fiscalização, no que concerne ao ICMS – Simples Nacional Fronteira (período de julho/2008), pelo que, nesse quesito, confirmo a decisão monocrática.

Quanto à penalidade aplicada sobre o infrator, mantenho o decisório singular que, ante o advento da Lei nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13, que reduziu os percentuais de multa por infração estabelecidos na Lei nº 6.379/96, que vigia ao tempo das faltas em exame, as penalidades lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir da data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Assim, 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 passam a serem calculadas com base nos percentuais de 50% e 100%, fixando-se o crédito tributário consoante os valores infra:

Infração	Período	ICMS	M. Infr.	Total
Simpl. Nac. Fronteira	2008	338,00	169,00	507,00
Omiss. Saíd./Lev. Fin.	2008	4.165,12	4.165,12	8.330,24
Omiss. Saíd./Lev. Fin.	2009	5.019,18	5.019,18	10.038,36

Omiss. Saíd./Lev. Fin.	2010	1.350,75	1.350,75	2.701,50
Totais		10.873,05	10.704,05	21.577,10

Com esses fundamentos,

VOTO - pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, pelo seu parcial provimento, para alterar quanto aos valores a sentença prolatada na primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000000500/2012-20 (fl. 8), lavrado em 18 de abril de 2012, em que foi autuada a empresa CENTER FARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA., com inscrição estadual nº 16.156.264-7, qualificada nos autos, e fixar o crédito tributário no montante de R\$ 21.577,10 (vinte e um mil, quinhentos e setenta e sete reais e dez centavos), constituído de R\$ 10.873,05 (dez mil, oitocentos e setenta e três reais e cinco centavos), de ICMS, por infringência aos arts. 158, I e 160, I c/c os arts. 643, § 4º, I e 646, parágrafo único, bem como ao art. 106, I, “g”, todos do RICMS/PB, e ao art. 13, § 1º, XIII, alíneas “g” e “h”, da Lei Complementar nº 123/2006, e R\$ 10.704,05 (dez mil, setecentos e quatro reais e cinco centavos), de multa por infração, nos termos do artigos 82, incisos II, “e” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96, com nova redação dada pela Lei nº 10.008/2013.

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o valor de R\$ 11.176,19, constituído de R\$ 157,38 (cento e cinquenta e sete reais e trinta e oito centavos), de ICMS, e R\$ 11.018,81 (onze mil, dezoito reais e oitenta e um centavos), de multa por infração, pelos fundamentos acima expendidos.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de
abril de 2017.

MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA
Conselheira Relatora