



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

**PROCESSO Nº1467042014-3
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
RECORRENTE:MAMANGUAPE FARMACÊUTICA LIMITADA
RECORRIDA:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG.DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP
PREPARADORA:COLETORIA ESTADUAL DE MAMANGUAPE
AUTUANTE:JOSÉ SÉRGIO DE ALENCAR CUNHA
RELATOR:CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA**

**FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – OMISSÃO DE SAÍDAS
PRETÉRITAS DE MERCADORIAS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - DENÚNCIA
CONFIGURADA – AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO
DESPROVIDO**

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB.

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

A C O R D A M os membros da 2ª Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator pelo seu desprovemento, para manter a decisão monocrática que julgou procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001665/2014-81, lavrado em 18 de setembro de 2014 contra a empresa MAMANGUAPE FARMACÊUTICA LIMITADA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 10.153,44 (dez mil, cento e cinquenta e três reais e quarenta e quatro centavos), sendo R\$ 5.076,72 (cinco mil, setenta e seis reais e setenta e dois centavos) de ICMS por infringência aos artigos 160, I e 158, I c/c o artigo 646, todos do RICMS/PB e R\$ 5.076,72 (cinco mil, setenta e seis reais e setenta e dois centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 10 de maio de 2018.

Sidney Watson Fagundes Da Silva
Conselheiro Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros da **1ª Câmara**, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES e DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES.

Assessor Jurídico

#

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, interposto nos moldes do artigo 77 da Lei nº 10.094/2013, contra decisão monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001665/2014-81, lavrado em 18 de setembro de 2014 em desfavor da empresa MAMANGUAPE FARMACÊUTICA LIMITADA, inscrição estadual nº 16. 030.075-4, no qual consta a seguinte acusação, *ipsis litteris*:

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

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE ADQUIRIU MERCADORIAS COM RECURSOS ADVINDOS DE VENDAS PRETÉRITAS DURANTE O ANO DE 2013

Em decorrência deste fato, o representante fazendário lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 10.153,44 (dez mil, cento e cinquenta e três reais e quarenta e quatro centavos), sendo R\$ 5.076,72 (cinco mil, setenta e seis reais e setenta e dois centavos) de ICMS por infringência aos artigos 160, I e 158, I c/c o artigo 646, todos do RICMS/PB e R\$ 5.076,72 (cinco mil, setenta e seis reais e setenta e dois centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96.

Depois de cientificada pessoalmente em 22 de setembro de 2014, a autuada, por intermédio de seu representante legal, apresentou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 15), protocolada em 21 de outubro de 2014, por meio da qual assevera que:

- a) A fiscalização não apresentou um detalhamento das notas fiscais que deram origem às bases de cálculo das respectivas saídas;
- b) A impugnante exerce a atividade de comércio varejista de produtos farmacêuticos para uso humano e os produtos por ela comercializados estão submetidos à sistemática da substituição tributária, com o ICMS retido antecipadamente;
- c) Por haver optado pelo lucro presumido, estava obrigada apenas à escrituração do Livro Caixa;
- d) A empresa não fora notificada acerca dos trabalhos de fiscalização.

Com base nas alegações apresentadas, a impugnante requereu a improcedência do Auto de Infração em exame.

Com a informação de inexistência de antecedentes fiscais (fls. 11), foram os autos declarados conclusos (fls. 16) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, tendo sido distribuídos ao julgador fiscal Francisco Marcondes Sales Diniz, que decidiu pela procedência da exigência fiscal.

Notificada em 9 de maio de 2017 da decisão proferida pela instância prima e inconformada com os termos da sentença, a defesa apresentou, em 5 de junho de 2017, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, advogando que:

- a) Buscou apresentar as EFD retificadoras do exercício de 2013 com todos os documentos objeto da autuação, porém, em virtude de haver sido emitida uma ordem de serviço, não conseguiu efetuar a transmissão dos arquivos, por força do que estabelece o artigo 13, § 7º, I, do Decreto nº 30.478/13;
- b) A Secretaria de Estado da Receita da Paraíba não poderia denegar o direito de a empresa apresentar as EFD retificadoras, pois ainda não tinha sido iniciado qualquer procedimento fiscal;
- c) Ao deixar de recepcionar as EFD retificadoras, o Fisco estará acatando as EFD originais que foram enviadas “sem movimento”, o que impossibilita a aplicação da presunção de omissão de saídas, uma vez que, inexistindo operações de venda nas declarações apresentadas pela recorrente, não poderia a empresa haver omitido receitas.

Eis o relatório.

VOTO

A *quaestio juris* versa sobre a denúncia de falta de recolhimento do ICMS formalizada contra a empresa MAMANGUAPE FARMACÊUTICA LIMITADA, constatada ao se detectar a ausência de lançamento de 54 (cinquenta e quatro) notas fiscais de aquisição nos livros próprios no exercício de 2013. Esta conduta omissiva fez surgir a presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente, nos termos do que dispõem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB^[1]:

Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

RICMS/PB:

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

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

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

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

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. (g. n.)

Por imperativo legal, a constatação desta omissão obriga o auditor fiscal a lançar, de ofício, o crédito tributário decorrente desta infração, tendo em vista a receita marginal originária das saídas omitidas afrontar o disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB, os quais transcrevemos a seguir:

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;

Para aqueles que incorrerem na conduta descrita nos artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabelece a seguinte penalidade:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

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

A presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, contudo, é relativa, cabendo ao contribuinte a prova da sua improcedência, conforme prevê a parte final do *caput* do referido dispositivo.

Importante registrarmos que a recorrente não contesta a denúncia descrita na peça inicial. Ao contrário, reconhece haver incorrido em violação à legislação tributária, posto que confirma que efetivamente não registrou as notas fiscais de cuja falta de lançamento está sendo acusada, informando, às fls. 36, que “(...) *a EFD original se apresenta sem movimento*”.

Ao tempo que reconhece a falta de lançamento dos documentos fiscais, a autuada demonstra seu inconformismo ante a impossibilidade de a Secretaria de Estado da Receita da Paraíba de recepcionar os arquivos EFD retificadores relativos ao período autuado. Para a defesa, a falta da ciência do Termo de Início de Fiscalização seria condição suficiente para caracterizar sua espontaneidade.

No que se refere à ausência de Termo de Início de Fiscalização, cabe-nos esclarecer que o procedimento de fiscalização que resultou na lavratura do Auto de Infração nº 93300008.09.00001665/2014-81 foi motivado pela abertura da Ordem de Serviço Simplificada nº 93300008.12.00005622/2014-25 (fls. 05), por meio da qual fora designado o auditor fiscal José Sérgio de Alencar Cunha, matrícula nº 147.723-4, para “*analisar documentos fiscais omitidos na Escrituração Fiscal Digital e proceder lançamento do crédito tributário decorrente (...)*”.

Em cumprimento ao disposto na referida Ordem de Serviço Simplificada, assim laborou o

representante fazendário, sem que, para tanto, fosse necessário dar ciência ao contribuinte, haja vista a prescindibilidade de requisitar a apresentação de quaisquer livros ou documentos, uma vez que todos os dados necessários e suficientes para a realização dos trabalhos encontram-se na base de dados da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, a saber: notas fiscais eletrônicas e arquivos EFD do contribuinte.

Necessário se faz observarmos que o fato de não ter sido lavrado um Termo de Início de Fiscalização[2] em nada prejudicou o direito à ampla defesa e ao contraditório da autuada.

Ao contribuinte não se restringiu o seu direito de defesa, fato este comprovado com a apresentação de sua peça impugnatória e do recurso voluntário interposto no Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por meio dos quais pôde apresentar todos os argumentos e provas que julgou necessários.

Importante ressaltarmos que, durante o período de fiscalização, é defeso ao fiscalizado alterar quaisquer informações de forma unilateral. A regularidade de suas operações deve ser buscada a todo tempo, e não somente quando sob fiscalização.

Admitir-se estar o auditor fiscal obrigado a dar ciência aos contribuintes de que detectou irregularidades passíveis de autuação seria o mesmo que solicitar um “de acordo” da empresa para assim proceder.

As atribuições do auditor fiscal tributário estadual estão disciplinadas no artigo 9º da Lei nº 8.427, de 10 de dezembro de 2007:

Art. 9º O Auditor Fiscal Tributário Estadual tem como atribuições a tributação, a arrecadação e a fiscalização das receitas tributárias estaduais, nas atividades de estabelecimento e de mercadoria em trânsito, em qualquer fase, inclusive a documentação que lhes é respectiva, correlatas às atribuições do cargo.

Quanto às suas prerrogativas, o disciplinamento encontra-se no artigo 33 do mesmo diploma legal.

Art. 33. Sem prejuízo dos direitos que a Lei assegura ao servidor em geral, são prerrogativas dos integrantes do Grupo Servidores Fiscais Tributários da SER:

(...)

V – proceder à constituição do crédito tributário, mediante lançamento;

VI – iniciar e concluir a ação fiscal;

VII – possuir fé pública no desempenho de suas atribuições funcionais;

Ainda discorrendo acerca do tema, com a devida vênia, entendemos que o legislador, ao incluir o inciso III no artigo 37 da Lei nº 10.094/13, não o fez em consonância com a melhor técnica legislativa. Senão vejamos.

Art. 37. Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações à legislação tributária:

I - com a lavratura do termo de início de fiscalização;

II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação;

III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica;

IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado.

Com efeito, a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal não se caracteriza como início de procedimento para apuração de infrações à legislação tributária. Ao contrário, trata-se de ato de competência exclusiva do auditor fiscal por meio do qual efetua o lançamento tributário como consequência de haver constatado suposta violação à legislação tributária.

Na busca pela aplicação da legislação tributária estadual ao caso concreto e no intuito de alcançar a justiça fiscal, o exegeta deve se valer da interpretação teleológica, isto é, encontrar a *ratio legis* ou *intento legis* para se chegar a um significado coerente.

Neste diapasão, como inexistente hierarquia entre os incisos dispostos no artigo 37 da Lei nº 10.094/13, resta evidente que a ausência de Termo de Início de Fiscalização não afeta as demais situações descritas nos incisos II, III e IV.

Ratificando este entendimento, observemos o que estatui o artigo 642, § 1º, do RICMS/PB:

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

§ 1º Para efeitos do disposto no “caput”, deverão, também, ser observadas as disposições contidas no art. 37 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

Assim, tem-se como evidente que o disciplinamento do artigo acima transcrito não contempla interpretação restritiva, uma vez que supriu a obrigatoriedade de emissão de Termo de Início desde que observadas as disposições contidas no artigo 37 da Lei nº 10.094/13.

Como visto, o inciso III do artigo 37 da Lei nº 10.094/13 encontra-se em plena vigência e, como tal, produzindo seus efeitos.

Também motivou a defesa a requerer a improcedência do Auto de Infração o fato de não haver sido conferido, à empresa, a possibilidade de regularizar sua situação fiscal, nos termos do artigo 642, § 2º, do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

(...)

§ 2º Não exclui a espontaneidade a expedição de ofício ou notificação para regularização da situação fiscal do contribuinte, desde que integralmente atendida a solicitação no prazo de 10 (dez) dias.

(...)

§ 7º O Auto de Infração poderá ser precedido de notificação.

Muito embora a discricionariedade se mostre, na maioria dos casos, incompatível com a atividade vinculada, devendo, por isso mesmo, a legislação tributária afastá-la sempre que possível, é indubitável que o § 7º do artigo 642 do RICMS/PB não privilegiou este direcionamento, preferindo deixar ao talante do auditor fiscal a decisão de notificar ou não a empresa antes da lavratura do Auto de Infração.

Agindo desta forma, o legislador, ao aplicar o vocábulo “poderá” em vez de “deverá”, não obrigou o

auditor fiscal a notificar as empresas antes de lavrar um Auto de Infração.

Com relação à matéria em análise, não se deve perder de vista, também, o que estabelece o artigo 13, § 7º, I, do Decreto nº 30.478/09, que assim preconiza:

Art. 13. A partir de 1º de janeiro de 2013, o contribuinte poderá retificar a EFD (Ajuste SINIEF 11/12):

(...)

§ 7º Não produzira efeito a retificação de EFD:

I – de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal.

Destarte, não há como acatarmos o pedido de improcedência do Auto de Infração com base na ausência de autorização, por parte da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, para recepção de arquivos EFD da recorrente.

Não bastasse este fato, faz-se mister destacarmos que, nos autos, inexistente qualquer documento comprobatório de que a Empresa tenha requerido a retificação dos arquivos EFD do exercício de 2013.

No que se refere à sistemática de apuração do tributo devido, é importante destacarmos que, para a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, o artigo 646 do RICMS/PB autoriza a presunção de *omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto*, sendo indispensável, para tanto, que as operações mercantis relativas às notas fiscais não lançadas sejam onerosas, haja vista a necessidade de ter havido pagamento de mercadorias com recursos financeiros advindos de receitas omitidas.

Este comando normativo, ao garantir o direito à Fazenda Pública de recuperar o ICMS incidente sobre operações pretéritas, o fez presumindo que todas elas foram realizadas com mercadorias tributáveis, cabendo ao contribuinte, como já destacado anteriormente, o ônus de provar a improcedência da acusação.

Ao analisarmos a planilha apresentada pela fiscalização às fls. 08 a 10, constatamos que o auditor fiscal, em observância à jurisprudência administrativa deste Estado, relacionou, tão somente, as operações onerosas (CFOP 5102, 6102, e 5403). Também verificamos que todos os documentos nela relacionados foram apresentados com suas respectivas “chaves de acesso”, o que garantiu, à recorrente, condições amplas para identificar todos os documentos fiscais e, com isso, exercer o seu direito de defesa de forma integral.

Por último, cabe-nos discorrer acerca da alegação ventilada pela defesa de que a recorrente comercializa, quase que exclusivamente, produtos sujeitos à sistemática de substituição tributária, o que, em princípio, afastaria a presunção de haver omitido saídas de mercadorias tributáveis sem o

pagamento do imposto devido.

Com vistas a confirmar a afirmação, recorremos ao princípio da verdade material e, buscando a desejada justiça fiscal, analisamos todas as aquisições realizadas pela autuada no ano de 2013, o que foi possível por meio da consulta genérica da nota fiscal eletrônica existente no Sistema ATF da SER/PB[3].

A partir do arquivo gerado, tomamos, como parâmetro, apenas as aquisições onerosas e fizemos um comparativo, no período, entre as aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária e aquelas submetidas às regras normais de tributação, com base nos CFOP das vendas realizadas pelas empresas emitentes. Vejamos os resultados obtidos:

CFOP de Vendas	Somatório dos Valores dos Itens - Exercício
5102, 6101 e 6102[4]	R\$ 87.418,55
5403, 5405, 6401 e 6403[5]	R\$ 14.610,60
TOTAL	R\$ 102.029,15

Da tabela acima, extrai-se, inequivocamente, que a afirmação da recorrente não se mostra alinhada à verdade dos fatos. O percentual das aquisições onerosas de mercadorias submetidas à substituição tributária representa apenas 14,32% (catorze inteiros e trinta e dois centésimos por cento) do total das entradas.

À mesma conclusão aportou o julgador singular ao rejeitar a alegação da defesa, destacando, acertadamente, que “os estabelecimentos farmacêuticos há muito tempo não se resumem à comercialização de produtos sujeitos à substituição tributária” (fls. 22).

Também não merece acolhimento o argumento de que haveria impossibilidade legal de aplicação da presunção de omissão de vendas em virtude de a empresa haver apresentado os arquivos EFD “sem movimento”, uma vez que, conforme já mencionado alhures, a presunção visa alcançar saídas omitidas e não saídas declaradas.

Dito isto, não há como acatarmos as alegações trazidas à baila pela defesa, motivo pelo qual reconheço a procedência da denúncia, nos termos consignados na peça acusatória.

Pelo exposto,

VOTO – pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter a decisão monocrática que julgou procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001665/2014-81, lavrado em 18 de setembro de 2014 contra a empresa MAMANGUAPE FARMACÊUTICA LIMITADA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 10.153,44 (dez mil, cento e cinquenta e três reais e quarenta e quatro centavos), sendo R\$ 5.076,72 (cinco mil, setenta e seis reais e setenta e dois centavos) de ICMS por infringência aos artigos 160, I e 158, I c/c o artigo 646, todos do RICMS/PB e R\$ 5.076,72 (cinco mil, setenta e seis reais e setenta e dois centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Segunda Câmara de Julgamento. Sala
das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 10 de maio de 2018.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro Relator