



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

**Processo nº1807642014-8**

**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente:GERÊNCIA EX.DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP**

**Recorrida:JOSÉ RONALDO P.CHAVES & CIA.LTDA.–ME**

**Repartição Preparadora:COLETORIA ESTADUAL DE QUEIMADAS**

**Autuante:JOSÉ MAGNO DE ANDRADE**

**Relator:Consº. ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO**

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIA. OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA. APLICABILIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO PROVIDO.**

A técnica de fiscalização da conta mercadorias com o fito de se detectar omissão de saídas de mercadorias tributáveis é adequada para apurar diferença tributável, mesmo quando a base de informações que sustentam o auto de infração diz respeito, exclusivamente, a documentos de entrada de mercadorias que acobertam operações de transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa. As saídas tributáveis para consumidor final devem obedecer às disposições do RICMS, devendo observar o arbitramento do lucro mínimo de 30% sobre o valor do CMV.

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

A C O R D A M os membros da Primeira Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, no mérito, pelo seu provimento, para alterar a sentença prolatada na primeira instância, que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002352/2014-40, lavrado em 5/12/2014, em desfavor da empresa JOSÉ RONALDO P CHAVES & CIA. LTDA., inscrição estadual nº 16.160.657-1, devidamente qualificada nos autos, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ 96.182,34 (noventa e seis mil, cento e oitenta e dois reais e trinta e quatro centavos), dos quais R\$ 48.091,17 (quarenta e oito mil e noventa e um reais e dezessete centavos) se referem ao ICMS, por infringência aos art. 158, I, c/c 160, I, 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS, aprovado pelo decreto 18.930/97, e mais R\$ 48.091,17 (quarenta e oito mil e noventa e um reais e dezessete centavos), referente à multa prevista no art. 82, V, "a" da Lei 6.379/96, alterada pela Lei 10.008/2013.

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo,  
em 30 de maio de 2018.

Anísio De Carvalho Costa Neto  
Conselheiro Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros da Primeira Câmara de Julgamento, GÍLVIA DANTAS MACEDO, REGINALDO GALVÃO CAVALCANTI e THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA.

Assessora Jurídica

#

## RELATÓRIO

Neste colegiado examina-se o recurso hierárquico, nos moldes do artigo 80 da Lei nº 10.094/2013, diante da decisão monocrática que julgou *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002352/2014-40 lavrado em 5/12/2014, (fls. 3), no qual consta as seguinte infração fiscal:

“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.”

“NOTA EXPLICATIVA – Transferências de mercadorias realizadas entre empresas filiais, porém, não registradas essas operações em livros próprios e apresentação de GIM com valores zerados em relação ao exercício de 1º/1/2009 e 31/12/2009.”

Foram dados como infringidos os artigos 158 ,I, c/c 160, I, 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97. O crédito tributário proposto foi de R\$ 96.182,34, sendo R\$ 48.091,17 de ICMS e mais R\$ 48.091,17, referente à multa por descumprimento de obrigação acessória que tem escopo no art. 82, V, “a” da Lei 6.379/96.

O fiscal autuante anexou aos autos todo o escopo probatório que consubstancia a acusação mais especificamente o levantamento da conta mercadorias do exercício 2009 (fl. 4-16), onde fica delineada a base de informações com referência na qual serviu de esteio para lavratura do auto de infração em desfavor do contribuinte.

Regularmente cientificado na forma pessoal em 11/12/2014 (fl. 3), a empresa autuada apresentou reclamação em 12/01/2015, na qual se insurge contra os termos da autuação sob reproche com base nas seguintes argumentações:

- que tendo sido feito de forma eletrônica, o lançamento não levou em consideração as informações dos documentos fiscais registrados nos respectivos livros fiscais e que estão devidamente escriturados, não podendo a conta mercadoria ser instrumento hábil para levantamento de crédito tributário;

Com remessa dos autos a GEJUP e com registro de não ocorrência de antecedentes fiscais (fl. 34), os autos foram distribuídos à julgadora Adriana Cássia Lima Urbano que exarou sentença considerando o auto de infração IMPROCEDENTE, conforme ementa abaixo:

**FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO FINANCEIRA. AFASTADA A IRREGULARIDADE.**

*A falta de recolhimento do ICMS detectada através do levantamento da conta Mercadorias enseja a cobrança do imposto devido. Todavia, não há repercussão financeira nas entradas de mercadorias por transferência entre estabelecimentos do contribuinte. Afastada a denúncia fiscal.*

**AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE**

Cientificado da decisão de primeira instância administrativa, através de A.R, em 19/6/2017 (fl. 49), o autuado não apresentou recurso voluntário ao Conselho de Recursos Fiscais.

Na sequência, os autos foram remetidos a esta Casa, com distribuição a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento.

**Este é o relatório.**

VOTO

Trata-se de recurso hierárquico interposto contra decisão de primeira instância que julgou *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00002352/2014-40 lavrado em 5/12/2014 (fl. 3) em desfavor da empresa JOSÉ RONALDO P CHAVES & CIA. LTDA. - ME, já devidamente qualificada nos autos.

Na acusação, objeto deste processo, a empresa foi autuada por omissão de saídas de mercadorias tributáveis detectada através do levantamento da conta mercadorias, técnica de fiscalização bastante conhecida e que tem o escopo de detectar se, no movimento das mercadorias registrado no estabelecimento do fiscalizado, houve, pelo menos, 30% de lucro bruto, em relação ao CMV, abaixo do qual ensejará a presunção já referida.

Em princípio, cabe observar que o lançamento fiscal observou, de forma rigorosa, as disposições do art. 142 do CTN, não importando qualquer pretensão de nulidade elencados nos arts. 14, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), em conformidade com o que segue:

CTN.

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.

Lei do PAT.

Art. 14. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente;

III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;

IV - os despachos e as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades;

V - os autos de infração de estabelecimentos lavrados pelos auditores fiscais tributários estaduais de

mercadorias em trânsito.

Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.

Em princípio devem-se tecer alguns comentários a respeito da referida técnica contábil. É de notável e largo conhecimento entre os que labutam nos ramos do direito tributário e da contabilidade a referida conta mercadoria, que é técnica de fiscalização que se presta a verificar se o contribuinte de fato atendeu a legislação do ICMS em vigor, mais especificamente, se apurou lucro bruto com mercadorias tributáveis em percentual mínimo de 30%, caso em que, não ocorrendo, vai refletir na falta de recolhimento do ICMS e na constatação de omissão presumida de saídas de mercadorias tributáveis.

O procedimento é técnica de fiscalização eficiente a vislumbrar, para os casos em que a legislação a prevê, omissão de saídas decorrente da aplicação do disposto no artigo 646, e em consonância com o que estabelece o inciso II, do parágrafo 4º do artigo 643, que obriga o contribuinte que apura o resultado com base no lucro presumido a superávit nunca inferior a 30%, *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:

[...]

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.

Assim, a aplicação do dispositivo destacado em combinação com o que preceitua o artigo 646, faz alvorecer a presunção de omissão de saídas em decorrência da não observância do percentual mínimo de lucro bruto imposto na legislação do ICMS em vigor no estado:

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

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

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

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

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. (destaque nosso)

É uma posição que se sustenta em vastos julgados do Conselho de Recursos Fiscais, a exemplo do acórdão 253/2017, exarado por aquela corte de julgamento colegiado em 22/6/2016:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁRIAS. CONTA MERCADORIAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PARCIALIDADE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Reputa-se regular o lançamento compulsório consistente no levantamento da Conta Mercadorias efetuado com base no arbitramento do lucro bruto perante a falta da escrita contábil regular.

Não restaram configuradas as omissões de saídas fundamentadas no levantamento financeiro, em virtude da falta de documentos probantes das receitas realizadas e despesas incorridas, motivando a iliquidez e incerteza dos fatos apurados. Ratificada a redução da penalidade aplicada na forma disciplinada pela edição da Lei nº 10.008/2013.

Ressalte-se, neste caso, a ressalva da parte final do *caput* do artigo 646, que coloca à disposição do contribuinte, de forma categórica e explícita, a prova da improcedência da acusação, oportunidade que foi, conforme a decisão exarada em primeira instância, integralmente aproveitada pelo contribuinte.

Ocorre que, no plano do direito, são as alegações que emprestam força ao debate que se estabelece no litígio, mas no plano dos fatos, as provas são elementos incontestáveis a emprestar força às considerações feitas ao longo do processo que se desenrola, de forma litigiosa, no âmbito da querela administrativa.

Assim, percebe-se que o contribuinte acostou ao processo (fls. 17-33) provas documentais que se referem ao movimento de mercadorias (livro registro de inventário, registro de entrada), de observância obrigatória para a fiscalização.

É claro que o fiscal não estaria obrigado a esperar *sine die* a liberalidade do contribuinte de apresentar a documentação, até porque tem prazo para conclusão das ordens de serviço para as quais é destinado a cumprir, mas, mesmo na fase de julgamento, a desconsideração da documentação apresentada é de intolerável INJUSTIÇA para o contribuinte que, das acusações que lhe foram impostas, se defende.

Mais uma vez, ressalte-se que, tratando-se de presunção relativa, as acusações podem ser elididas por prova em contrário, mas prova substancial, real, não limitadas a argumentações, figuras de retórica, meramente. Sabe-se, com vasto conhecimento do público interessado na labuta do processo administrativo tributário que o princípio prevalecente é o da inversão do ônus da prova, que impõe ao contribuinte a obrigatoriedade de combater as acusações que lhes são imputadas com prova documentais, baseado inclusive no brocardo de que “quem nada prova, nada tem”, conforme jurisprudência pacífica no CRF, a exemplo do acórdão 580/2017:

**CONTA MERCADORIAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. CONFIRMAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

O procedimento fiscal efetuado por meio da técnica de Levantamento da Conta Mercadorias **tem o**

**efeito de inverter o ônus da prova para cometê-la ao contribuinte**, ante a presunção relativa de certeza e liquidez do seu resultado. No caso, diante da regularidade na aplicação da referido procedimento de apuração da falta e da ausência de provas para afastar os efeitos da presunção, resta mantido o resultado da ação fiscal, quanto ao ICMS compulsoriamente lançado. Confirmada a regularidade da exigência do ICMS oriundo da delação que tem suporte no Levantamento Financeiro, em face da inexistência de comprovação da incorreta tomada de valores ou da não ocorrência da repercussão fiscal apresentada. (G.N.)

No caso em litígio, se verifica flagrante propriedade no levantamento realizado pelo auditor fiscal, mesmo tendo a base de informações, a robustecer o levantamento da conta mercadorias, se referido a documentos que acobertaram mercadorias com o CFOP relacionados a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma empresa.

Ousando discordar da julgadora de primeira instância, não se pode entender que, o fato de a empresa não ter despendido nenhum recurso para a aquisição das mercadorias, não importa em que ela não estariam submetidas à obrigação de realizar as operações de saída das mercadorias tributáveis com o mínimo de 30% sobre o CMV. Para impor essa obrigação, o auditor teria apenas que provar que o contribuinte apura seu superávit comercial através da técnica do lucro presumido, que foi o que ocorreu no caso em litígio.

Ora, as trocas, no caso de transferências, entre esses estabelecimentos se dão sem que haja qualquer tipo de vantagem comercial. A vantagem comercial – lucro – só ocorrerá no momento em que, em se tratado de um varejista, como aqui ocorre, a venda se efetue a consumidor final. E é exatamente a isso que se propõe uma empresa do ramo de comércio varejista.

Mas isso não exige o acusado de realizar suas operações com observância ao que dispõe a legislação em vigor, mais especificamente as disposições dos artigos 643 e 646, mais uma vez destacados, e que estão umbilicalmente relacionados com o caso em debate, conforme a seguir:

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:

[...]

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.

[...]

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

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 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.

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto n

Assim, verifica-se que o contribuinte deve, mesmo que a mercadoria recebida tenha sido objeto de transferência entre estabelecimentos de mesma empresa, promover as saídas com as disposições do RICMS, o que no caso é de CMV + 30%, no mínimo. No caso em litígio, verifica-se do conta mercadorias dos exercícios 2009, único período inserto na acusação, que o contribuinte apresentou estoque inicial e final sem informação de valor, o que atesta para que todas as entradas importam na soma do seu CMV.

Assim, tendo como base ZERO os valores de estoques inicial e final é de se questionar: O QUE O CONTRIBUINTE FEZ COM AS MERCADORIAS RECEBIDAS EM TRANSFERÊNCIA, JÁ QUE NÃO ESTÃO DISPONÍVEIS NO ESTOQUE FINAL? Pelas planilhas anexadas aos autos, fica clara a omissão de saídas, já que, na proporção em que foi demonstrada no levantamento da conta mercadorias, houve muito mais entradas de mercadorias do que saídas, resultando na diferença demonstrada na referida técnica de fiscalização.

E ressalte-se, uma vez mais, que, mesmo se tratando de entradas por transferências, as saídas posteriores devem observar as disposições das normas destacadas – quando as saídas também não forem objeto de transferência, por evidente -, e é por isso mesmo que o levantamento da conta mercadoria é instrumento proveitoso a apurar a diferença tributável. E foi exatamente o que a autoridade fazendária fez.

Observe-se que o contribuinte, apesar de ter recebido no exercício de 2009 a soma de mercadorias no valor de R\$ 217.607,10 apresentou declaração de saídas zero, conforme demonstrado pela fiscalização, acarretando em que houve flagrante omissão de saídas de mercadorias tributáveis, em consonância ao que ficou demonstrando no processo de fiscalização.

Por todo o exposto,

V O T O - pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, no mérito, pelo seu *provimento*, para alterar a sentença prolatada na primeira instância, que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002352/2014-40, lavrado em 5/12/2014, em desfavor da empresa JOSÉ RONALDO P CHAVES & CIA. LTDA., inscrição estadual nº 16.160.657-1, devidamente qualificada nos autos, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ 96.182,34 (noventa e seis mil, cento e oitenta e dois reais e trinta e quatro centavos), dos quais R\$ 48.091,17 (quarenta e oito mil e noventa e um reais e dezessete centavos) se referem ao ICMS, por infringência aos art. 158, I, c/c 160, I, 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS, aprovado pelo decreto 18.930/97, e mais R\$ 48.091,17 (quarenta e oito mil e noventa e um reais e dezessete centavos), referente à multa prevista no art. 82, V, “a” da Lei 6.379/96, alterada pela Lei 10.008/2013.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 30 de maio de 2018..

**ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO**  
**Conselheiro Relator**