



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

PROCESSO Nº 0249592015-2

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: ALIANÇA DISTRIBUIDORA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: SUBGERÊNCIA DA RECEBEDORIA DE RENDAS DA GERÊNCIA REGIONAL DA PRIMEIRA REGIÃO DA SER

Autuante: MARIA ELIANE FERREIRA FRADE

Relatora: CONS.^a GILVIA DANTAS MACEDO

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS REALIZADAS. CONTA MERCADORIAS. OMISSÃO DE VENDAS – OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Deixar de registrar as entradas da empresa nos livros fiscais próprios é prenúncio de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. A falta de registro das operações de saídas de mercadorias tributáveis no Livro Registro de Saídas enseja a cobrança do imposto devido.

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

Os valores apurados na acusação de omissão de vendas nas operações de cartão de crédito e débito restaram insubsistentes em razão de os valores declarados pelo contribuinte superaram os informados pelas administradoras de cartão.

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 da relatora, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para alterar, quanto aos valores, a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000281/2015-22, lavrado em 27/2/2015, contra a empresa ALIANÇA DISTRIBUIDORA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA., inscrição estadual nº 16.197.196-2, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 13.742,28 (treze mil, setecentos e quarenta e dois reais e vinte e oito centavos), sendo R\$ 7.017,51 (sete mil, dezessete reais cinquenta e um centavos), de ICMS, por infringência aos arts. 158, I, e 160, I, c/fulcro no art. 646; e art. 277 e parágrafos c/c art. 60, I e III; todos do RICMS/PB, aprovado

pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 6.724,77 (seis mil, setecentos e vinte e quatro reais e setenta e sete centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, II, “b” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, cancela o montante de R\$ 121.453,99 (cento e vinte e um mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e noventa e nove centavos), sendo R\$ 60.727,00 (sessenta mil, setecentos e vinte e sete reais), de ICMS, e R\$ 60.727,00 (sessenta mil, setecentos e vinte e sete reais), de multa por infração.

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 19 de outubro de 2018.

GÍLVIA DANTAS MACEDO
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS(SUPLENTE), THAIS GUIMARÃES TEIXEIRA E ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO

Assessor(a) Jurídico(a)

Relatório

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000281/2015-22, lavrado em 27/2/2015, contra a empresa ALIANÇA DISTRIBUIDORA DE GENEROS ALIMENTÍCIOS LTDA., inscrição estadual nº 16.197.196-2, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1º/6/2012 e 31/12/2013, constam as seguintes denúncias:

- 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.

- NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS REALIZADAS >> Falta de recolhimento do imposto estadual, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos

legais, deixou de lançar nos livros Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, operações de saídas de mercadorias tributáveis, conforme documentação 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 do levantamento Conta Mercadorias.

- OMISSÃO DE VENDAS – OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito.

Foram dados como infringidos o artigos 158, I, e 160, I, c/fulcro no art. 646; art. 277 e parágrafos c/c art. 60, I e II; art. 643, §4º, II; todos do RICMS/PB, com proposição das penalidades previstas no artigo 82, V, “a” e “f” e 82, II, “b”, da Lei nº 6.379/96, sendo apurado um crédito tributário de R\$ 135.196,27, sendo, R\$ 67.744,50, de ICMS, R\$ 67.451,77, de multa por infração.

Cientificada, da ação fiscal, por via postal, em 18/9/2014 – AR (fl. 33), a atuada apresentou reclamação, em 24/4/2015 (fls. 35-41).

Sem informação de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos (fl. 75) e enviados para a Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal, Rodrigo Antônio Alves Araújo, que decidiu pela *parcial procedência* do feito fiscal, tendo fixado o crédito tributário em R\$ 106.042,30, sendo R\$ 53.021,15 de ICMS, R\$ R\$ 53.021,15, de multa por infração, dispensando o Recurso de Ofício, nos termos do art. 80, §1º, I, da Lei nº 10.094/2013 (fls. 76-86).

Cientificada, da decisão de primeira instância, por via postal, em 13/11/2017 - AR (fl. 90), a atuada apresentou recurso voluntário, em 11/12/2017 (fls. 93-97).

No seu recurso, após uma síntese dos fatos, afirma que o julgador de primeira instância apenas declarou a concorrência entre as infrações, sem analisar convenientemente a documentação contábil da empresa.

Alega que após análise na contabilidade da empresa não detectou qualquer diferença tributável nos exercícios de 2012 e 2013.

Ao final, requer o provimento do recurso para que seja declarado improcedente o auto de infração.

Remetidos a este Colegiado, os autos foram distribuídos a esta relatoria para análise e julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame o recurso voluntário, interposto contra a decisão de primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000281/2015-22, lavrado em 27/2/2015, contra a empresa em epígrafe, conforme denúncias relatadas.

De início, cabe considerar que o lançamento fiscal se procedeu conforme os requisitos da legislação de regência, sendo observados os requisitos do art. 142, do CTN, e dos arts. 14, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), não se vislumbrando, portanto, quaisquer incorreções ou omissões que venham a caracterizar a sua nulidade.

Falta de Lançamento de Nota Fiscal de Aquisição nos Livros Próprios

A denúncia trata de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, no exercício de 2013, referentes a compras de mercadorias sem o correspondente registro das Notas Fiscais no Livro de Entradas, conforme demonstrativo (*fl. 19*).

Como se sabe, a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas acarreta a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646 do RICMS-PB, abaixo transcrito:

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. (g.n.).

Com efeito, o fato gerador do ICMS se dá de forma indireta, onde a falta do registro de notas fiscais relativas às entradas de mercadorias denota pagamentos realizados com recursos fora do Caixa escritural da empresa, presumindo-se que sejam advindos de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, contrariando os artigos 158, I e 160, I do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

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;

Note-se que, tratando-se de presunção relativa, cabe ao contribuinte o ônus de provar a não realização do fato gerador presumido.

Em primeira instância, o julgador singular afastou a acusação por considerar a ocorrência de *bis in idem* com a infração de omissão de vendas apurada nas operações com cartão de crédito e débito.

Como veremos adiante, diante da improcedência da acusação de omissão de vendas apurada nas operações com cartão de crédito e débito, a concorrência não mais se verifica.

Portanto, em divergência com a decisão singular, e considerando que a recorrente não apresentou elementos capazes de elidir a acusação mantenho intacto os valores apurados na acusação.

Não Registrar nos Livros Próprios as Operações de Saídas Realizadas

Nesta acusação, o contribuinte foi autuado em razão de ter deixado de escriturar as notas fiscais de saídas nos livros próprios, no exercício de 2012, acarretando a falta de recolhimento do ICMS, conforme planilha anexada ao processo (fl. 23).

Como se sabe, além da obrigação de emitir a respectiva Nota Fiscal, quando das saídas das mercadorias, cabe, também, ao contribuinte efetuar o devido registro nos livros próprios, com finalidade de se apurar o *quantum debeatur* do imposto, que deve ser recolhido ao final de cada período de apuração.

No caso, a empresa deixou de registrar as Notas Fiscais, referentes às saídas de mercadorias, nos livros de Registro de Saídas e Apuração do ICMS, deixando de apurar corretamente o valor do imposto a ser recolhido.

Assim, foi então autuada pela fiscalização por agir em desacordo com o art. 60, do RICMS/PB, *verbis*:

Art. 60. *Os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal, apurarão no último dia de cada mês:*

I - no Registro de Saídas:

- a) o valor contábil total das operações e/ou prestações efetuadas no mês;*
- b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com débito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado;*
- c) o valor fiscal total das operações e/ou prestações isentas ou não tributadas;*
- d) o valor fiscal total de outras operações e/ou prestações sem débito do imposto;*

(...)

III - no Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos correspondentes às operações de entradas e saídas de mercadorias e dos serviços tomados e prestados durante o mês:

- a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída e aos serviços prestados;*
- b) o valor de outros débitos;*
- c) o valor dos estornos de créditos;*
- d) o valor total do débito do imposto;*
- e) o valor do crédito do imposto, relativamente às operações de entradas e aos serviços tomados;*
- f) o valor de outros créditos;*
- g) o valor dos estornos de débitos;*
- h) o valor total do crédito do imposto;*
- i) o valor do saldo devedor, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "d" e o valor referido na alínea "h";*
- j) o valor das deduções previstas pela legislação;*
- l) o valor do imposto a recolher;*
- m) o valor do saldo credor a transportar para o período seguinte, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "h" e o valor referido na alínea "d".*

Em primeira instância, o julgador singular, também, vislumbrou *bis in idem* com a infração de omissão de vendas nas operações com cartão de crédito e débito. Divirjo da decisão singular, todavia, porquanto não há que se falar em concorrência de infrações em relação a estas duas acusações.

Portanto, sem que a recorrente tenha trazido aos autos elementos capazes de elidir a acusação, decido pela procedência do feito em relação a esta parte.

Conta Mercadorias

A acusação trata de diferença tributável apurada em Levantamento da Conta Mercadorias, referente ao exercício de 2012, onde foi apurado que o contribuinte não alcançou a margem de lucro

de 30% (trinta por cento) sobre o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, conforme demonstrativo (fl. 12).

Como se sabe, o Levantamento da Conta Mercadorias é um procedimento largamente utilizado e aceito nos órgãos julgadores administrativos, tornando-se obrigatório, como meio de aferição fiscal, nos termos da legislação em vigor, para os contribuintes que, por não apresentarem escrita contábil regular, ficaram impossibilitados de apurar o lucro real, nos referidos exercícios, ficando então sujeitos a guardar uma margem de vendas, num percentual de 30%, sobre os valores obtidos para o CMV, conforme disciplina o art. 643 do RICMS/PB, *verbis*:

Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.

(...)

§3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês

§4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:

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

II – o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compra e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular. (g.n.).

Assim, os contribuintes optantes pelo lucro presumido, que não apresentarem contabilidade regular, estarão sujeitos, pela legislação, ao arbitramento de uma margem de lucro bruto de 30%

(trinta por cento), sobre o custo das mercadorias adquiridas.

Em primeira instância, o julgador singular considerou legítimo o procedimento fiscal, mas considerou descabida a exigência por observar concorrência com os valores apurados na infração de omissão de vendas nas operações de cartão de crédito e débito.

Diante da improcedência das divergências apuradas nas operações de cartão de crédito e débito, a concorrência não se verifica, no entanto, se observa que o levantamento da Conta Mercadorias apurou o CMV negativo, fato que suprime a denúncia de omissão de vendas de mercadorias tributáveis em razão da utilização indevida dessa técnica fiscal nesse período.

Com efeito, o resultado negativo do Custo de Mercadoria Vendidas neste exercício caracteriza uma figura anômala, fato que torna a técnica empregada pela Fiscalização para apuração da situação fiscal do contribuinte imprópria para evidenciar a falta denunciada, visto que esse resultado é indicativo apenas de indícios da existência de irregularidade distinta na delatada.

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

Assim, em divergência com a decisão singular, cancelo os valores relativos à presente acusação em face da irregularidade constatada.

Omissão de Vendas - Cartão de Crédito e Débito

A acusação trata de diferença tributável verificada nos exercícios de 2012 e 2013, tendo em vista as vendas declaradas pelo contribuinte terem apresentado movimento inferior aos valores informados pelas operadoras de cartão de crédito e débito, conforme demonstrativo (*fl. 16*) e o Detalhamento da Consolidação ECF/TEF X GIM (*fl. 17-18*), ensejando a presunção de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, conforme prevê o artigo 646 do RICMS/PB, *verbis*:

*Art. 646 – O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou **declaração 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 tributáveis sem o pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da acusação.

Neste sentido, a acusação descrita na peça basilar consiste na realização de um confronto entre as vendas declaradas à Receita Estadual pelo contribuinte e as informações prestadas pelas administradoras de cartões, identificando divergências que remetem à presunção de falta de recolhimento do imposto, por falta de emissão da correspondente nota fiscal, conforme entendimento dos artigos 158, I, e 160, I, do RICMS/PB aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, transcritos abaixo:

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; (g.n.).

Como se observa, a denúncia encontra respaldo em nossa legislação, sendo matéria bastante conhecida deste Colegiado, onde a ocorrência da infração se verifica por presunção legal, *juris tantum*, ressalvando o direito do sujeito passivo de produzir provas que se contraponham à acusação.

Mantida a acusação na primeira instância, a recorrente vem alegar a improcedência da acusação, tendo juntado cópias da sua contabilidade onde constam várias operações efetuadas com cartões de crédito e débito.

No entanto, conforme consta do demonstrativo “Detalhamento da Consolidação ECF/TEF X GIM” (fls. 17-18), essas operações não foram declaradas pelo contribuinte, acarretando a falta de recolhimento do imposto por supressão da base de cálculo.

Contudo, em consulta aos arquivos magnéticos da Secretaria, verifica-se que o contribuinte efetuou suas declarações mensais via EFD, constando, nos respectivos períodos, vendas em valores superiores aos informados pelas operadoras de cartão de crédito e débito.

Portanto, em divergência com a sentença de primeira instância, decido pela improcedência da acusação.

No tocante à penalidade, foram corretamente aplicados os percentuais previstos no ar. 82, II, “b” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96, abaixo transcritos:

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

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

b) aos que, sujeitos a escrita fiscal, não lançarem nos livros fiscais próprios, as notas fiscais emitidas e deixarem de recolher no prazo legal, no todo ou em parte, o imposto correspondente;

(...)

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;

Dessa forma, declaro como devido o seguinte crédito tributário:

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu *provimento parcial*, para alterar, quanto aos valores, a sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente*, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000281/2015-22, lavrado em 27/2/2015, contra a empresa ALIANÇA

DISTRIBUIDORA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA., inscrição estadual nº 16.197.196-2, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 13.742,28 (treze mil, setecentos e quarenta e dois reais e vinte e oito centavos), sendo R\$ 7.017,51 (sete mil, dezessete reais cinquenta e um centavos), de ICMS, por infringência aos arts. 158, I, e 160, I, c/fulcro no art. 646; e art. 277 e parágrafos c/c art. 60, I e III; todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 6.724,77 (seis mil, setecentos e vinte e quatro reais e setenta e sete centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, II, “b” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, cancelo o montante de R\$ 121.453,99 (cento e vinte e um mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e noventa e nove centavos), sendo R\$ 60.727,00 (sessenta mil, setecentos e vinte e sete reais), de ICMS, e R\$ 60.727,00 (sessenta mil, setecentos e vinte e sete reais), de multa por infração.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala de Sessões, Presidente Gildemar Pereira de Macedo, em 19 de outubro de 2018.

MACEDO

Relatora

GÍLVIA DANTAS

Conselheira