



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

**PROCESSO N° 146.160.2012-4**

**Recurso VOL/CRF N.º 053/2015**

**Recorrente: GERÊNCIA EXE. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**Recorrida: B.B.T. CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA.**

**Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE.**

**Autuante: CARLOS EUGÊNIO B.A ROCHA E JOSÉ EDINILSON MAIA.**

**Relatora: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.**

**CRÉDITO INEXISTENTE. CONFIGURAÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS. CONCORRÊNCIA. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.#EMENTA DESCRIÇÃO**

Confirmadas as irregularidades de apropriação de crédito inexistente, visto que sua utilização se fez sem amparo documental, impõe-se a exigência da repercussão fiscal apontada mediante reconstituição da Conta Gráfica, que procedeu ao pertinente estorno.

Caracterizada a concorrência de infrações consistentes de omissão de saídas de mercadorias tributáveis detectadas através da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisições não lançadas nos livros próprios e a repercussão advinda do Levantamento da Conta Mercadorias, ambos os procedimentos referentes aos mesmos exercícios, deve ser mantida, apenas, aquela de maior monta tributável, representativa do universo das irregularidades fiscais de idêntica natureza. Mantida a acusação referente às notas fiscais de aquisição cuja concorrência não se configurou e àqueles originários do Levantamento da Conta Mercadorias

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

### **Relatório**

**A C O R D A** Mos membros 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 **DESPROVIMENTO**, mantendo os termos da sentença prolatada na primeira instância, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o *Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.000003241/2012-90* (fls. 10), lavrado em 6 de dezembro de 2012, em que foi autuada a empresa **B.B.T. CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA.**, com inscrição estadual n° 16.136.314-8, já qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no valor de **R\$ 1.030.038,26** (um milhão, trinta mil, trinta e oito reais e vinte e seis centavos), sendo **R\$ 515.019,13** (quinhentos e quinze mil, dezenove reais e treze centavos) de ICMS, por infração aos artigos 72, 73, 75, § 2º e 77, além dos arts. 158, I, 160, I c/c os arts. 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto n° 18.930/97, e **R\$ 515.019,13** (quinhentos e quinze mil, dezenove reais e treze centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alínea “a”, “f” e “h”, da Lei n° 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por irregular, o montante de R\$ 521.690,92, sendo R\$ 2.223,93 de ICMS e R\$ 519.466,99 de multa por infração, pelas razões acima expendidas.

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

**P.R.I.**

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de fevereiro de 2015.**

**João Lincoln Diniz Borges  
Cons. Relator**

**Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente**

**Participaram do presente julgamento os Conselheiros, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO e FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.**

**Assessora Jurídica**

**Recurso HIE/CRF nº 017/2014**

**Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**Recorrida: B.B.T. CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA.**

**Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE.**

**Autuante: CARLOS EUGÊNIO B. A. ROCHA E JOSÉ EDINILSON MAIA.**

**Relator: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.**

**CRÉDITO INEXISTENTE. CONFIGURAÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS. CONCORRÊNCIA. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

Confirmadas as irregularidades de apropriação de crédito inexistente, visto que sua utilização se fez sem amparo documental, impõe-se a exigência da repercussão fiscal apontada mediante reconstituição da Conta Gráfica, que procedeu ao pertinente estorno.

Caracterizada a concorrência de infrações consistentes de omissão de saídas de mercadorias tributáveis detectadas através da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisições não lançadas nos livros próprios e a repercussão advinda do Levantamento da Conta Mercadorias, ambos os procedimentos referentes aos mesmos exercícios, deve ser mantida, apenas, aquela de maior monta tributável, representativa do universo das irregularidades fiscais de idêntica natureza. Mantida a acusação referente às notas fiscais de aquisição cuja concorrência não se configurou e àqueles originários do Levantamento da Conta Mercadorias.

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

## RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o Recurso **HIERÁRQUICO** interposto contra decisão monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000003241/2012-90 (fl.10), lavrado em 6/12/2012, onde a empresa acima identificada, B.B.T. CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA., é acusada das irregularidades assim descritas no citado libelo basilar:

- **“CRÉDITO INEXISTENTE** - *Contrariando dispositivos legais, o contribuinte utilizou crédito(s) de ICMS sem amparo documental, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.*

*Nota Explicativa – Utilização de crédito no Livro de Apuração sem amparo documental.*

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

- **“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** – *Conforme demonstrativo da Conta Mercadorias emanexo”.*

Segundo o entendimento acima, os autuantes constituíram o crédito tributário correspondente na quantia de **R\$ 1.551.729,18**, sendo R\$ 517.243,06 de ICMS, por infringência aos arts. 73 c/c 77, bem como dos arts. 158, I e 160, I, c/c 643, §4º, II, e 646, todos do RICMS/PB, e **R\$ 1.034.486,12** de multa por infração, com fundamento no artigo 82, V, “a”, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios constam às fls. 13/134 (Relatório referente aos valores dos créditos considerados inexistentes, cópia do livro Registro de Apuração do ICMS, Quadro Demonstrativo das Notas Fiscais de Entradas Não Registradas, Detalhamento de Notas Fiscais de Terceiros, cópia do livro Registro de Entradas, detalhamento das Notas Fiscais de Terceiros e demonstrativo da Conta Mercadorias).

Cientificada pessoalmente, em 11.12.2012, a autuada veio de forma tempestiva aos autos, informando que os créditos considerados “inexistentes” tiveram sua origem na transferência da empresa interligada, Oliveira Comércio Atacadista e Central de Distribuição de Calçados Ltda., como pode ser observado em sua Conta Gráfica de apuração eletrônica – EFD – SPED Fiscal.

Acrescenta que as notas fiscais de aquisição citadas pela fiscalização estão devidamente lançadas na escrituração fiscal digital – EFD – SPED Fiscal.

No tocante à acusação de omissão de saídas, detectada pela técnica Conta Mercadorias, aduz que as bases de dados que continham as informações foram corrompidas e apagadas, tendo solicitado prazo para reconstituição dos lançamentos contábeis dos exercícios de 2005 a 2010, fato ignorado pela fiscalização, reiterando que não seja cerceado seu direito de defesa.

Salienta que a aplicação da multa de 200% tem caráter confiscatório, vedado pelo art. 150 da Constituição Federal, e estende seus argumentos, solicitando a redução do percentual aplicado para

40%, pedindo, por fim, o provimento da reclamação e a desconstituição do auto de infração pelos fundamentos jurídicos apresentados.

Chamado a contestar os argumentos apresentados pela reclamante, os representantes fazendários compareceram às fls. 138/139, informando que o reclamante nada trouxe para comprovar a assertiva, devendo ser mantida a acusação quanto a crédito inexistente.

Informa que, nessa mesma linha, se encontra o argumento sobre omissão de saídas tributáveis, haja vista que a aceitação das escritas fiscal e contábil para a realização de auditoria e como prova processual junto aos Órgãos Julgadores Administrativos, fica condicionada à apresentação dos livros Diário e Caixa, devidamente autenticados, conforme regra do artigo 643, §7º do RICMS/PB.

No tocante à afirmação de estarem às notas fiscais registradas na EFD, não merecem guarida, porque a EFD apresentada relativa ao exercício de 2011, não tem conteúdo, conforme verificação dos arquivos efetuados junto à Gerência Operacional de Informações Econômico-Fiscais – GOIEF.

Com relação ao argumento do caráter confiscatório da penalidade, os fazendários não se manifestaram, em razão da ausência de competência dos Órgãos Julgadores para analisá-los.

Sem informação de reincidência, os autos foram conclusos à Gerência Executiva de Julgamento de Processo Fiscais, sendo distribuídos ao Julgador Fiscal, Anísio de Carvalho Costa Neto, que constatando a ocorrência de infrações concorrentes devolveu o processo, em diligência, para cumprimento de refazimento da Conta Mercadorias, conforme documento de fls. 144/145, dos autos.

Às fls. 149/159 dos autos, um dos fazendários veio aos autos apresentar sua discordância da diligência solicitada, devolvendo-os sem cumprir o que fora solicitado.

Os autos retornaram ao Julgador Singular, que, após análise minuciosa, julgou o libelo basilar PARCIALMENTE PROCEDENTE, às fls. 162/175, fundamentando sua decisão conforme explicitado abaixo:

**CRÉDITO INEXISTENTE. Valores lançados a crédito da coluna de apuração do imposto sem documento que o consubstancie – Repercussão no recolhimento do ICMS-CONTA MERCADORIAS – A constatação de Lucro bruto apurado no percentual de 30% enseja repercussão na falta de recolhimento do ICMS com presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS – presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido. Infrações concorrentes – subsiste crédito de maior monta. Cancelamento do crédito relativo às omissões de saídas detectada através das notas fiscais não lançadas.**

#### **AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Regularmente cientificada da decisão singular (conforme atestam os documentos de fls. 181 e 182), seguiu-se a interposição de recurso hierárquico (fl. 177), após o qual o representante fiscal apresenta seu contra-arrazoado (fls. 187/191), manifestando inconformismo com a decisão singular, em considerar a ocorrência de infrações concorrentes entre notas fiscais não lançadas e o levantamento da Conta Mercadorias pugnando pela reforma da decisão com manutenção, na íntegra, da do auto de infração lavrado.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora os mesmos foram a mim distribuídos, segundo critério

regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

## É o relatório.

### VOTO

Cuida-se os autos de Recurso Hierárquico, decorrente de decisão singular que tornou a exigência fiscal, parcialmente procedente, versando o Auto de Infração sobre utilização de crédito inexistente, detectado nos exercícios de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011; falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, constatada nos períodos de: setembro a dezembro/2007; julho e outubro/2008; novembro e dezembro/2009; junho a dezembro/2010; abril a dezembro/2010 e omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas pela Conta Mercadorias, nos exercícios de 2007, 2009 e 2010.

Analisando diligentemente as peças processuais anexadas pela fiscalização, afirmamos que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais essenciais à sua validade, visto que foram aplicados os dispositivos legais inerentes à matéria objeto dessa lide, tendo sido concedidas ao contribuinte, todas as oportunidades para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo. Discorreremos sobre cada uma das acusações.

#### 1 - CRÉDITO INEXISTENTE:

O ICMS é um tributo a qual se impõem vários princípios, um dos quais, o da não cumulatividade, a partir do qual se evita o efeito cascata da tributação na longa cadeia produtiva e de distribuição.

Com efeito, o Princípio da Não-Cumulatividade assegura o direito à compensação dos créditos gerados pelas entradas de mercadorias ou nas prestações de serviços tomados, em relação às operações e/ou prestações subsequentes.

A disciplina da utilização desse direito foi remetida à lei complementar pela própria Constituição Federal de 1988, conforme previsão no art. 155, II, §2º inciso XII, alínea “c”, senão vejamos:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
(...)*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...)*

*XII - cabe à lei complementar:*

*c) disciplinar o regime de compensação do imposto.*

No caso vertente, verifica-se às fls. 14/73, dos autos, as planilhas referentes à reconstituição da Conta Corrente do ICMS, referente aos exercícios; 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, demonstrando a

exclusão de créditos considerados inexistentes, em decorrência da ausência de documentos que comprovassem a sua origem.

É de se constatar, na análise do livro Registro de Apuração do ICMS, os lançamentos referentes à transferência de crédito, sem a juntada das notas fiscais que desse suporte válido aos créditos tomados, configurando ilegítimo o lançamento.

Como visto na carga processual, se faz ressaltar que os valores lançados referem-se a ocorrência de transferência de crédito de ICMS e que deveriam está documentalmente comprovados, para que a fiscalização possa constatar a regularidade do procedimento realizado, fato de vai de encontro com o que dispõe a legislação do ICMS, conforme dispõe as normas infracitadas:

*Art. 75. Salvo disposição expressa em contrário, não será admitida a dedução do imposto não destacado na nota fiscal ou calculado em desacordo com as normas da legislação vigente.*

*Art. 77. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos neste Regulamento.*

Desta forma, deve ser considerado inexistente o valor lançado a título de “outros créditos”, sem a comprovação através de documentos hábeis e idôneos que legitimem o lançamento, razão pela qual, mantemos a acusação posta na peça exordial.

**3 - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS** (Omissão de saídas tributáveis). Exercícios de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011

**4 - LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS** (Omissão de saídas tributáveis).

Exercícios de 2007, 2009 e 2010.

Sobre as acusações acima faço análise em conjunto da questão processual, diante da constatação de concorrência de infração emergida em 3(três) exercícios auditados consoante seguem abaixo.

As delações fiscais relativas aos exercícios de 2007, 2008 e de 2010 retratam infrações que são alcançadas por técnicas fiscais similares em seu resultado, ou seja, aplicou-se, no exame fiscal, o Levantamento da Conta Mercadorias com arbitramento do lucro bruto, bem como a apuração de “Aquisições de mercadorias com notas fiscais não lançadas nos livros próprios do contribuinte”, embasadas pela legislação de regência que disciplina o mecanismo de aferição fiscal, onde, em caso de repercussão tributária, temos a existência de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentação fiscal, na forma prevista pelos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 643, §§ 3º e 4º, incisos I e II e artigo 646, parágrafo único, ambos do RICMS/PB, infra:

**“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”.***

**“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 sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com a 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, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular”.*

**“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”.*

*(Grifo não constante do original).*

No cerne da questão, os autuantes, em contrarrazões, manifestam-se inconformados com a decisão exarada na instância “a quo” que, ao fundamento da existência de concorrência das infrações detectadas mediante a constatação de falta de lançamento de notas fiscais referentes a aquisições nos livros próprios e, também, por meio da aplicação do Levantamento da Conta Mercadorias, ambas as técnicas de detecção da falta correspondentes, improcedeu a acusação baseada naquela que tem por objeto as notas fiscais de entradas não lançadas, visto que o crédito tributário nela indicado remonta valor inferior ao apontado pela outra técnica, no caso Conta Mercadorias, que foi mantida por ser “representativa do universo maior de omissões de saídas de mercadorias tributáveis” (transcrição de fragmento da decisão monocrática).

Argumentam os autuantes, em defesa de sua posição, a não concorrência dessas infrações, cabendo, por isso, a cobrança em separado, de modo que, na sua ótica, devem ser mantidas na íntegra as acusações que nelas se apoiam.

Para o desate do ponto nodal da questão impõe-se seccioná-la em dois tópicos. O primeiro requer a análise da ocorrência, ou não, de concorrência entre as infrações detectadas mediante os procedimentos acima em foco: Notas Fiscais de Entradas não registradas e levantamento da Conta Mercadorias. O segundo, perquire da regularidade da inclusão, na Conta Mercadorias, das notas

fiscais de entradas que ficaram à margem dos registros nos livros próprios, posto que essa providência não ensejaria a ocorrência de “bis in idem”.

*Sob esse critério, passo ao exame da causa em dois tópicos.*

#### **A) NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO REGISTRADAS – LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS – INFRAÇÕES CONCORRENTES, OU NÃO?**

*O levantamento da Conta Mercadorias aplicado no exame da situação fiscal dos contribuintes não possuidores de contabilidade regular consiste numa técnica de auditoria baseada no confronto entre a receita obtida com as vendas faturadas de mercadorias e o Custo das Mercadorias Vendidas, o qual, numa conformação bem básica, é obtido a partir do valor do estoque inicial somado ao das entradas e subtraído do estoque final de mercadorias. Ao resultado obtido na aplicação dessa fórmula ( $EI + C - EF$ ) é agregado o percentual de 30% (estabelecido na legislação de regência), que consiste no lucro bruto mínimo esperado para fazer face às despesas inerentes ao negócio, afinal, como não se trata de exercício de filantropia, é da própria essência da atividade econômica que se desenvolve no comércio (compra e vendas de mercadorias) a persecução do lucro, sem ele é impossível a sobrevivência de uma empresa.*

*A diferença resultante do somatório do estoque inicial, entradas e valor do lucro arbitrado a partir do referido percentual, e o valor das saídas adicionado do estoque final presume-se representativa de omissão de saídas de mercadorias, e devido à relatividade da presunção é atribuído ao contribuinte o ônus da prova da sua improcedência, consoante previsão ínsita 643, § 6º, que faz remissão ao art. 646, todos do RICMS/PB.*

*É possível que a diferença obtida em razão do confronto seja originária de vendas com lucro bruto inferior ao percentual legalmente previsto. No entanto, é a própria presunção que a atribui à ocorrência de omissão de saídas, cuja improcedência cumpre ao contribuinte demonstrar, dada à relatividade da presunção que inverte o ônus do prova, atribuindo-lhe a responsabilidade da sua apresentação. Na ausência desta, não compete ao julgador fiscal perquirir de outra origem da diferença que não seja a de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.*

*Nesta senda, também é possível a ocorrência de vendas de mercadorias abaixo do custo de aquisição e esse fato não confere infração desde que fique provado e seja estornado o crédito fiscal, mas isso em se tratando de contribuinte possuidor de contabilidade regular, o que não evidencia o caso em foco.*

*Também é possível a ocorrência de vendas cuja lucratividade não tenha alcançado o percentual legal acima citado, sem que essa prática, ao contrário da afirmativa dos autuantes, implique falta de emissão de nota fiscal. Porém, não se pode olvidar a presunção que se instaura diante das diferenças havidas no resultado do levantamento da Conta Mercadorias aplicada às situações atrativas do arbitramento do lucro bruto, afinal é da essência da própria atividade econômica que se exerce na compra e vendas de mercadorias a persecução do lucro. Com efeito, não parece razoável esperar que uma empresa mercantil sobreviva sem receitas para honrar suas despesas, de modo que, em caso de vendas de mercadorias com lucro bruto abaixo do percentual legal compete ao acusado demonstrar o fato para elidir a presunção.*

*Outro ponto que deve ser levado em consideração é que o levantamento da Conta Mercadorias toma por base as operações realizadas em determinado período, seja o exercício fechado ou parte dele, dentro do qual ocorreria presumidamente a omissão de saídas indicada no respectivo levantamento, a qual daria origem à correspondente receita marginal. O referido levantamento não possibilita a verificação do exato período, do correspondente exercício, em que tais omissões*

*ocorreram, pois indica, apenas, que as mesmas se realizaram ao longo de todo o exercício considerado.*

*A seu turno, a falta de lançamento de notas fiscais correspondentes a aquisições de mercadorias nos livros próprios também caracteriza infração fiscal consistente na omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Aplicação da previsão ínsita no art. 646 do RICMS/PB, cuja interpretação lógico-gramatical oriunda da dicção da citada norma, quando esta diz que "a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas autoriza a presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto", é que, uma vez realizando-se compras sem o conhecimento fiscal, presume-se que o objetivo maior é omitir receitas cuja origem não tem comprovação, posto que presumidamente adquiridas através de vendas sem emissão dos correspondentes documentos fiscais. Por óbvio, despesas não contabilizadas (compras) cobrem receitas não lançadas (vendas), numa íntima relação de causa e efeito: a ocultação ao conhecimento fiscal das compras visa manter encobertas as receitas geradas pelas saídas omitidas.*

*A omissão de saídas caracterizada mediante indicação da referida técnica – cotejo das notas fiscais de aquisição com os assentamentos da escrita do contribuinte –, aplicada em períodos de apuração que se inserem no mesmo exercício alcançado pelo levantamento da Conta Mercadorias, constitui o ponto de convergência dessas duas técnicas de fiscalização, porque ambas caminham em direção ao mesmo resultado.*

*Ora, considerando que a leitura do resultado negativo da Conta Mercadorias é indicativa de omissão de vendas em determinado exercício, dentro do qual a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição demonstra a prática de vendas também omitidas, não parece lógico, nem razoável, admitir-se que a receita marginal, que viabilizou as aquisições com notas fiscais cuja contabilização/registro não se efetuou, adveio de fonte distinta das vendas omitidas, apontadas no resultado negativo da Conta Mercadorias do mesmo exercício.*

*Em sentido oposto, é possível afirmar, com razoável grau de certeza, que o não lançamento das notas fiscais de aquisição consiste numa etapa de um complexo procedimento que envolve atos tendentes a fugir à tributação do ICMS, visto que se presta apenas encobrir a receita anteriormente adquirida com vendas não faturadas, cujo diagnóstico se fez mediante o levantamento da Conta Mercadorias, perfazendo esta a outra etapa do ciclo da sonegação, no qual se deu a eclosão dos fatos geradores que, apesar de constatados por meio de procedimentos fiscalizatórios distintos, possuem origem e natureza idênticas.*

*Daí, dizer-se que a exigência fiscal baseada no resultado dessas técnicas de auditoria fiscal – Conta Mercadorias e Notas Fiscais de entradas não registradas – não caracteriza bis in idem, é por demais imprópria, pois a natureza infracional é de mesma origem embrionária, não podendo subsistir as duas exigências fiscais.*

*Passemos ao segundo tópico do questionamento, consoante se segue.*

## **B) A INCLUSÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO REGISTRADAS NA CONTA MERCADORIAS – REGULARIDADE OU EXERCÍCIO ILEGAL DA FUNÇÃO DE LEGISLAR?**

Conforme o exposto acima, o não lançamento das notas fiscais de aquisição consiste uma etapa de um complexo procedimento que envolve outros atos tendentes a fugir à tributação pelo ICMS, num ciclo vicioso de sonegação que se retroalimenta de si próprio: a omissão gera receita marginal com a qual são adquiridas mercadorias, cujos documentos que as acobertam não se registra para encobrir as vendas omitidas, e como não se registra a entrada também não se registra a sua saída, e assim por diante, nessa infundável sequência de ilicitudes que somente pode ser interrompida com a inclusão das notas fiscais de entradas não registradas no levantamento da Conta Mercadorias.

A legitimidade dessa inclusão reside na circunstância de que a saída da mercadoria, cuja entrada não se registrou, deu-se sem emissão de nota fiscal, e esse fato consiste de fato gerador distinto das vendas (pretéritas) omitidas que são apontadas na Conta Mercadorias. Com efeito, não se pode afirmar que a omissão de saídas indicadas no levantamento da Conta Mercadorias e as saídas não faturadas das mercadorias que não tiveram a entrada contabilizada consistem no mesmo fato gerador, afinal, não somente se trata de mercadorias distintas como de etapas distintas da circulação de mercadorias.

Portanto, o procedimento de inclusão em foco deveria ser efetuado sempre que houver a concorrência de infrações de que se fala. Todavia, na ausência de concorrência de infrações nada impede que se efetive a referida providência, cabendo à Fiscalização a análise da melhor forma, principalmente considerando que ao ser incluído na Conta Mercadorias o valor das entradas receberá a agregação do arbitramento no lucro bruto, o que não se verifica quando se opta pelo lançamento em separado, na hipótese de não concorrência das infrações.

Esclarecido estes fundamentos, reputo como correta a determinação da diligência da GEJUP, efetuada mediante o despacho de fls.144, para corrigir o Levantamento da Conta Mercadorias/2007, 2009 e 2010, mediante inclusão do valor das notas fiscais não lançadas, correspondentes aos mesmos exercícios, o que originaria um Termo de Infração Complementar para exigência da diferença do crédito tributário havida a mais, em face dos ajustes na Conta Mercadorias, dos citados exercícios. Contudo, a solicitação não foi atendida, consoante demonstram os autos.

Sobre o questionamento da legalidade de determinação da diligência para lavratura de Termo de Infração Continuada, faço lembrar à dicção da legislação tributária vigente a época dos fatos que assim diz: *“instância administrativa começa pela instauração do procedimento contencioso tributário e termina com a decisão definitiva ou a submissão do caso ao Poder Judiciário”* (art. 679 e seu parágrafo único, do diploma legal acima citado, que teve revogados os artigos 91 a 157, 159 a 178 e 180 a 183, pela Lei Estadual nº 10.094, de 27/9/2013, cuja eficácia se fez a partir a partir de 1º de março de 2014, conforme disposição do seu art. 165, ou seja, após o julgamento da primeira instância). A citada Lei revogou todo o LIVRO SEGUNDO, da Lei nº 6.379/96, que dispunha sobre o Processo Administrativo Tributário e a Administração Tributária.

Neste íterim, a legislação, ante então vigente, é clara e precisa na determinação da complementação de crédito tributário, decorrente de exames posteriores à lavratura do auto de infração, como foi vislumbrado pelo julgador singular, conforme preceito do art. 696, inciso I do RICMS/PB, que assim dispõe:

**“Art. 696.** *Quando, através de exames posteriores à lavratura do auto de infração verificarem-se irregularidades, lavrar-se-á:*

*I – Termo Complementar de Infração, quando for constatada a necessidade de complementação do crédito tributário e não tiver sido proferida decisão de primeira instância;*

*II – Auto de Infração específico, quando já tiver sido proferida a decisão de primeira instância;*

*III- Termo de Conluio, quando se constatar como responsável pela infração outra pessoa além da originalmente acusada;*

*Parágrafo único. As hipóteses dos incisos I e III deste artigo ensejam a reabertura do prazo de reclamação”.*

(Grifos não inclusos no original).

Pelo texto legal exposto, infere-se que o alicerce legal do despacho da autoridade julgadora se

baseou em norma válida e concreta, quando da necessidade das providências determinadas pelo julgador singular, no sentido de afastar o “*bis in idem*” acarretado pela concorrência de infrações.

Considerando que essa providência não foi atendida ainda na instância inaugural de julgamento, não resta alternativa senão manter a exclusão dos valores referentes à exigência fiscal baseada na acusação de omissão de saídas pretéritas constadas por falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, relativamente aos períodos apurados, para afastar o “*bis in idem*”, mantendo os valores correspondentes aos demais períodos, assim como as repercussões advindas do Levantamento da Conta Mercadorias, dos exercícios de 2007, 2009 e 2010, confirmando, pois, a sentença “a quo”, que assim decidiu, não obstante a ausência da autuada na relação processual, renunciando, com essa postura, ao direito de defesa assegurado em lei e não se desincumbindo, pois, do ônus da prova da improcedência de tais acusações, tanto naquela como nesta instância de julgamento.

Nessa linha de pensamento, transcrevo Acórdão de recente decisão da qual me acostei, em suas fundamentações, da lavra da Conselheira Maria das Graças Donato de O. Lima que, por ocasião do julgamento de matéria semelhante, decidiu em idêntico sentido, conforme se depreende da ementa infra:

**CRÉDITO INDEVIDO E INEXISTENTE. CONFIGURAÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS. CONCORRÊNCIA. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO RETROATIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO**

**AOS VALORES A DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

- *Confirmadas as irregularidades de apropriação de crédito fiscal indevido, assim considerado porque não destacado no documento fiscal no qual se apoia, e de crédito inexistente, visto que sua utilização se fez sem amparo documental, impõe-se a exigência da repercussão fiscal apontada mediante reconstituição da Conta Gráfica, que procedeu ao pertinente estorno.*
- *Caracterizada a concorrência de infrações consistentes de omissão de saídas de mercadorias tributáveis detectadas através da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisições não lançadas nos livros próprios e as evidenciadas por meio de levantamento da Conta Mercadorias, ambos os procedimentos referentes aos mesmos exercícios, deve ser mantida, apenas, aquela de maior monta tributável, representativa do universo das irregularidades fiscais de idêntica natureza. Mantida a acusação referente às notas fiscais de aquisição cuja concorrência não se configurou.*
- *Redução da penalidade por força de lei posterior mais benigna.*

(Acórdão nº 158/2014).

Nessa senda, mantenho o crédito tributário resultante da decisão proferida pela GEJUP, com redução já promovida na multa pelo advento da Lei nº 10.008/2003 e exclusão das parcelas tidas como concorrentes.

Pelo exposto,

**V O T O** – pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, nomérito, pelo seu **DESPROVIMENTO**, mantendo os termos da sentença prolatada na primeira instância, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o *Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000003241/2012-90* (fls. 10), lavrado em 6 de dezembro de 2012, em que foi autuada a empresa **B.B.T. CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA.**, com inscrição estadual nº 16.136.314-8, já

qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no valor de **R\$ 1.030.038,26** (um milhão, trinta mil, trinta e oito reais e vinte e seis centavos), sendo **R\$ 515.019,13** (quinhentos e quinze mil, dezenove reais e treze centavos) de ICMS, por infração aos artigos 72, 73, 75, § 2º e 77, além dos arts. 158, I, 160, I c/c os arts. 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e **R\$ 515.019,13** (quinhentos e quinze mil, dezenove reais e treze centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alínea “a”, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por irregular, o montante de R\$ 521.690,92, sendo R\$ 2.223,93 de ICMS e R\$ 519.466,99 de multa por infração, pelas razões acima expendidas.

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de fevereiro de 2015..**

**JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES**  
**Conselheiro Relator**