



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

PROCESSO Nº1082052015-2

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

Recorrida:POSTO DE COMBUSTÍVEIS ESTRELA DO GEISEL LTDA

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

Autuante:JOSE WALTER DE SOUSA CARVALHO

Relator:CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

LEVANTAMENTO CONTA MERCADORIAS. LUCRO REAL. PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS. CONFIRMADO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. SUCUMBÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Constatada, através do levantamento da Conta Mercadorias Lucro Real, que as vendas de mercadorias tributáveis totalizam valor inferior ao Custo das Mercadorias Vendidas, impõe-se a necessidade de se efetuar o estorno do crédito fiscal na mesma proporção do prejuízo detectado. Quando não promovido, caracteriza a apropriação indevida de créditos fiscais.

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, contudo, neste caso, esta presunção não pode prosperar porque o contribuinte comercializa, quase que exclusivamente, produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

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

A C O R D A M os membros da Segunda 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, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter inalterada a sentença exarada pela instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00001225/2015-05 (fls. 3 a 6), lavrado em 31/7/2015 contra a empresa POSTO DE COMBUSTÍVEIS ESTRELA DO GEISEL LTDA., inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.138.538-9, devidamente qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$ 2.304,46 (dois mil, trezentos e quatro reais e quarenta e seis centavos), sendo R\$ 1.152,23 (um mil, cento e cinquenta e dois reais e vinte e três centavos) de ICMS, por infringência ao art. 85, III, do RICMS/PB e R\$ 1.152,23 (um mil, cento e cinquenta e dois reais e vinte e três centavos) de multa por infração, nos termos do artigo 82, V, "h", da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, mantém cancelado, por indevido, o crédito tributário no importe de R\$ 101.854,48 (cento

e um mil, oitocentos e cinquenta e quatro reais e quarenta e oito centavos), sendo R\$ 50.927,24 (cinquenta mil, novecentos e vinte e sete reais e vinte e quatro centavos) de ICMS e R\$ 50.927,24 (cinquenta mil, novecentos e vinte e sete reais e vinte e quatro centavos) de multa por infração.

P.R.I

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 26 de outubro de 2018.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES e MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

Assessor(a) Jurídico(a)

#

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso hierárquico interposto nos moldes do art. 80 da Lei nº 10.094/2013, contra a decisão monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001225/2015-05 (fls. 3 a 6), lavrado em 31 de julho de 2015, que denuncia a empresa, acima identificada, pelo cometimento das irregularidades abaixo transcritas, *ipsis litteris*:

063 – FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) >> Utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição (prejuízo bruto com mercadorias), resultando na obrigação de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

A empresa autuada apresentou prejuízo bruto na revenda de produtos tributáveis, e não procedeu ao estorno do crédito aproveitado.

009 - 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 e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa:

Foi constatada a falta de lançamento, na Escrituração SINTEGRA e na Escrituração Fiscal Digital da contribuinte, das notas fiscais de entradas constantes da relação que integra o respectivo processo administrativo tributário, gerando, assim, a cobrança do ICMS ora indicado, afora acréscimos legais.

Considerando infringido os art. 85, III; 158, I, 160, I, com fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, o agente fazendário, por lançamento de ofício, constituiu crédito tributário no importe de R\$ 104.158,94 (cento e quatro mil, cento e cinquenta e oito reais e noventa e quatro centavos), sendo R\$ 52.079,47 (cinquenta e dois mil, setenta e nove reais e quarenta e sete centavos) de ICMS e R\$ 52.079,47 (cinquenta e dois mil, setenta e nove reais e quarenta e sete centavos) de multas por infração, com arrimo no art. 82, V, “f” e “h”, da Lei 6.379/96.

Documentos instrutórios anexos às fls. 7 a 69 dos autos.

Regularmente cientificado da lavratura do auto de infração em análise, via postal, com Avisos de Recebimento – ARs anexos às fls. 70 e 71, o sujeito passivo apresentou peça reclamatória (fls. 73 a 85) em tempo hábil.

Documentos instrutórios anexos às fls. 71 a 82 dos autos.

Na impugnação, inicialmente, o sujeito passivo narra os fatos, dizendo que exerce a mercancia de

combustíveis a varejo, sendo a quase totalidade das vendas sujeitas ao regime de tributação da substituição tributária, ou seja, o recolhimento do ICMS é feito na origem, daí conclui que suas operações não estão alcançadas pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Na sequência, sumaria os atos infracionais que lhes foram imputados.

Em preliminar, alega que o lançamento tributário contém vícios que o tornam improcedente, são eles: (i) ausência de infração no fato infringente descrito no AI; (ii) ausência de prova material do ilícito supostamente praticado.

Acrescenta que as infrações denunciadas não estão configuradas, logo é imprescindível que o feito fiscal seja declarado improcedente a fim de restabelecer a segurança jurídica e aplicar a justiça fiscal.

No mérito, a reclamante noticia que está sendo acusada de falta de estorno de crédito fiscal e falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios.

Primeiramente, reitera que quase a totalidade das suas operações está sujeita ao regime de tributação da substituição tributária, sendo o recolhimento do ICMS efetuado na fonte, não estando sujeita à presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, visto que esta acusação não traz qualquer repercussão no recolhimento do ICMS.

Nesse norte, adita que foi aplicada técnica inadequada para fiscalizar empresa que exerce o comércio de produtos sujeitos à substituição tributária. Afirma que este entendimento é adotado pelo Conselho de Recursos Fiscais deste Estado, conforme ementa da lavra do Colegiado reproduzida às fls. 83.

Com relação à irregularidade de falta de estorno de crédito fiscal, o contribuinte novamente alega que o fazendário não observou a natureza das suas operações, sujeitas ao recolhimento na fonte, daí aplicou um Levantamento da Conta Mercadorias inconsistente, vez que empregou uma média aritmética das alíquotas, desprezando as diversas alíquotas adotadas na oportunidade das aquisições das mercadorias.

Além disso, afirma que parte das notas fiscais ditas não lançadas está cancelada, consoante fls. 84, por isso não pode configurar a infração denunciada.

Por último, a reclamante requer o acolhimento das preliminares agitadas nos autos para declarar a improcedência do feito fiscal e, caso não seja assim compreendido, pleiteia também a improcedência em virtude da inconsistência do lançamento tributário realizado, tornando-o ilícido e incerto.

Sem informações de antecedentes fiscais (fls. 86), os autos foram conclusos (fls. 87) e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa, que decidiu pela parcial procedência do auto de infração *sub judice*, em conformidade com a sentença acostada às fls. 89 a 100 e a ementa abaixo reproduzida, *litteris*:

FALTA DE ESTORNO. PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS – DENÚNCIA CONFIGURADA. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA – INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. AURO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

- Confirmada a apropriação indevida de créditos fiscais oriundos de saídas de mercadorias tributáveis declaradas em valores abaixo do valor de aquisição – prejuízo bruto, configurada pela falta de estorno proporcional à redução.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, todavia tal presunção não se mostra justificável nos casos em que o contribuinte comercialize, quase que exclusivamente, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Ciente da decisão proferida pelo órgão julgador monocrático, via postal, com Aviso de Recebimento – AR (fls. 103), a interessada não se pronunciou nos autos. Na sequência, foi promovida a comunicação via Edital nº 00126/2017, publicado no Diário Oficial Eletrônico nº 455 desta Secretaria (DO-e – SER), cópia reproduzida às 105, ainda assim, o sujeito passivo manteve-se silente.

Enfim, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora, distribuídos a mim, por critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

A matéria em comenta versa a respeito de (1) *FALTA DE ESTORNO (prejuízo bruto com mercadorias), em virtude da ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição, nos exercícios de 2012 e 2014* e (2) *OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS, em face da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, em meses dos exercícios de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014, conforme fls. 3 a 6 dos autos.*

Inicialmente, impõe-se declarar que o lançamento de ofício em questão está de acordo com as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência (art. 142 do CTN), inclusive no que concerne aos elementos necessários à perfeita identificação das naturezas das infrações, conforme relato acima.

Portanto, sob o aspecto formal, revela-se regular o lançamento de ofício em tela, por isso não vislumbro motivo que possa suscitar nulidade do auto de infração em apreço, vez que estão meridianamente determinadas a pessoa do infrator e natureza da infração.

Passemos ao exame do mérito.

FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITOS FISCAIS (Prejuízo Bruto com Mercadorias) – exercícios 2012 e 2014

Trata-se de falta de estorno de créditos fiscais em razão da apuração de prejuízo bruto com mercadorias tributáveis, detectado por meio do levantamento da Conta Mercadorias, nos exercícios de 2012 e 2014, tendo repercutido na falta de recolhimento do ICMS, conforme demonstrativos apresentados nas fls. 14 e 16, os quais dão suporte probatório à acusação.

Tem-se por legítimo o procedimento utilizado pela fiscalização, qual seja o levantamento da Conta Mercadorias com base na apuração de lucro real, cuja finalidade consiste em detectar se, em determinado período, o total das saídas de mercadorias tributáveis foi inferior ao seu custo de aquisição (Custo das Mercadorias Vendidas – CMV).

Nesse cenário, considerando-se o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, consolidado pelo método de compensação de créditos e débitos do imposto, compreende-se que, se as vendas de mercadorias tributáveis apontam valor total inferior ao CMV, impõe-se a necessidade de o contribuinte estornar o crédito fiscal na mesma proporção da redução detectada (prejuízo), consoante estabelece o art. 85, III do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 85. O sujeito passivo deverá efetuar estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, observado o disposto no § 6º:

III - for objeto de saída com base de cálculo inferior à operação de entrada, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.

Em função do procedimento de fiscalização adotado, cujo resultado aponta que, durante o exercício, o total das vendas foi inferior ao CMV, **não há permissão legal para que sejam mantidos os créditos fiscais do contribuinte, daí a necessidade do respectivo estorno, proporcionalmente ao prejuízo suportado.** Neste caso, dada à impossibilidade de identificação das operações de entrada, o valor do estorno deve ser calculado nos termos estabelecidos pelo art. 85, § 3º, II, do RICMS/PB:

Art. 85. O sujeito passivo deverá efetuar estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, observado o disposto no § 6º:

3º Na determinação do valor a estornar, observar-se-á o seguinte:

(...)

II - não sendo possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada da mercadoria, ou se as alíquotas forem diversas, em razão da natureza das operações, aplicar-se-á a alíquota da operação preponderante, se possível identificá-la, ou a média das alíquotas vigentes para as diversas operações de entrada, ao tempo do estorno (grifo não constante no original).

Eis a base legal do procedimento efetuado pela fiscalização, inclusive no que concerne à aplicação da alíquota, como efetuado no caso em foco.

Assim, dada à regularidade de que se reveste o procedimento fiscal em tela, e que, como bem observou o julgador fiscal, o autor do feito fiscal não computou no Levantamento da Conta Mercadorias – Lucro Real mercadorias sujeitas à substituição tributária, como quis fazer crer a impugnante, perfilho-me ao entendimento do julgador monocrático e ratifico a procedência do crédito tributário correlato.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS

A segunda infração constante nestes autos cuida da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, que autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributárias sem o pagamento do ICMS correspondente.

Lendo o dispositivo regulamentar abaixo transcrito, art. 646 do RICMS/PB, em que se apoia a acusação, é notório que esta decorre de uma presunção *juris tantum*, que admite prova em contrário, conforme previsto no *caput* do referido artigo^[1]:

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 nº 32.718/12 (DOE de 25.01.12).

Art. 646. 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.

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, assim 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 ou Vendidos, conforme o caso.

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 33.047/12 (DOE de 23.06.12).

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.

O fragmento regulamentar acima trasladado não deixa pairar dúvida quanto à legalidade da denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, quando verificada a falta de lançamento de notas fiscais nos livros próprios, como no caso dos autos.

É manifesto que o referido dispositivo faculta ao contribuinte a prova da improcedência da acusação, que, a meu ver, seria com a comprovação da escrituração nos livros fiscais das notas fiscais reclamadas no libelo basilar.

Importante registrar que a acusação em análise trata de aquisições pretéritas de mercadorias, ou seja, a omissão de saídas denunciada se refere aos fatos passados, não aos produtos descritos nas notas fiscais de entradas não lançadas.

In casu, a empresa relatou em sua reclamação que comercializa, em sua quase totalidade, produtos

sujeitos ao regime de tributação de substituição tributária, que, de fato, não possibilita as saídas sem recolhimento do ICMS, vez que este é retido na origem dos produtos, ou ainda, pago na entrada do Estado.

Diante destas alegações, o julgador fiscal examinou o dossiê do contribuinte, reproduzindo as informações às fls. 97 a 99, das quais verificou que “(...) a Empresa operava, quase que exclusivamente, com produtos sujeitos à substituição tributária.”, consoante fls. 99, donde concluiu que a falta de lançamento das notas fiscais de aquisição nos livros próprios denunciada nos autos não gerou repercussão tributária.

Desse modo, considerando a ausência de repercussão tributária já mencionada, como também decisão pretérita deste Colegiado formalizada por meio do Acórdão CRF nº 021/2015, cuja ementa transcrevo abaixo, acosto-me ao entendimento da instância singular de que não há como prosperar a denúncia em questão:

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS. NOTA FISCAL NÃO LANÇADA. CONTRIBUINTE QUE OPERA EXCLUSIVAMENTE COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.

Diante da comprovação de que a empresa opera exclusivamente, com mercadorias sujeitas ao regime de tributação por substituição tributária cujo imposto integralmente é previamente recolhido, na origem, encerrando, assim, a fase de tributação, infere-se que a recorrente não é passível da acusação de falta de pagamento do imposto, dado que este já foi pago na origem, o que exclui a denúncia em foco.

Com esses fundamentos,

V O T O pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter inalterada a sentença exarada pela instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00001225/2015-05 (fls. 3 a 6), lavrado em 31/7/2015 contra a empresa POSTO DE COMBUSTÍVEIS ESTRELA DO GEISEL LTDA., inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.138.538-9, devidamente qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$ 2.304,46 (dois mil, trezentos e quatro reais e quarenta e seis centavos), sendo R\$ 1.152,23 (um mil, cento e cinquenta e dois reais e vinte e três centavos) de ICMS, por infringência ao art. 85, III, do RICMS/PB e R\$ 1.152,23 (um mil, cento e cinquenta e dois reais e vinte e três centavos) de multa por infração, nos termos do artigo 82, V, “h”,

da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário no importe de R\$ 101.854,48 (cento e um mil, oitocentos e cinquenta e quatro reais e quarenta e oito centavos), sendo R\$ 50.927,24 (cinquenta mil, novecentos e vinte e sete reais e vinte e quatro centavos) de ICMS e R\$ 50.927,24 (cinquenta mil, novecentos e vinte e sete reais e vinte e quatro centavos) de multa por infração.

Segunda Câmara de Julgamento. Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 26 de outubro de 2018.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator