



**Conselho de Recursos Fiscais**

**Processo nº 118.397.2010-7**

**Acórdão nº 241/2015**

**Recursos HIE/VOL/CRF-103/2014**

**1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**2ª RECORRENTE: NElfARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**

**1ª RECORRIDA: NElfARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**

**2ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**PREPARADORA: COLETORIA ESTADUAL DE PATOS**

**AUTUANTE(S): GIUSEPPE TARCÍSIO B. DE PAIVA E JOSÉ NELSON DE O. BARBOSA.**

**RELATORA: CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.**

**CONTA MERCADORIAS. PREJUÍZO BRUTO. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO. REPERCUSSÃO QUANTO AO RECOLHIMENTO DE ICMS. AJUSTES. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS SEVERA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO E PARCIAL PROVIMENTO DO VOLUNTÁRIO.**

- 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. Confirmada em parte a repercussão quanto à falta de recolhimento do imposto inicialmente lançado, após ajustes que consistiram na dedução do saldo credor do imposto apresentado na Conta Gráfica do ICMS, declarado na GIM do contribuinte.

- A demonstração do lançamento de parte das notas fiscais de aquisições de mercadorias elide parcialmente a acusação fiscal de omissão de saídas pretéritas mediante a falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

- Aplicação de penalidade menos severa prevista em lei posterior.

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

**A C O R D A M** os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO, por regular,** e **VOLUNTÁRIO,** por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00000695/2010-47**, de fls. 3 e 4, lavrado em 18/11/2010 contra a empresa **NELFARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.135.688-5, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o ICMS no valor de **R\$ 37.712,95** (trinta e sete mil, setecentos e doze reais e noventa e cinco centavos), por infração aos artigos 85, III, 158, I e 160, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, em igual valor, nos termos dos arts. 82, V, “h” e “f”, da Lei nº 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.008.2013, perfazendo um crédito tributário no total de **R\$ 75.425,90** (setenta e cinco mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e noventa centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 49.147,70, sendo R\$ 3.811,75 de ICMS e R\$ 45.335,95 de multa por infração, pelos fundamentos acima expedidos.

**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 15 de maio de 2015.**

**Maria das Graças Donato de Oliveira Lima**  
**Consª. Relatora**

**Gíanni Cunha da Silveira Cavalcante**  
**Presidente**

**Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, PEDRO HENRIQUE BARBOSA DE AGUIAR, ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO, FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.**

**Assessora Jurídica**



**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

Recurso HIE./VOL. CRF N.º 103/2014

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
2ª RECORRENTE: NElfARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
1ª RECORRIDA: NElfARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
2ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
PREPARADORA: COLETORIA ESTADUAL DE PATOS  
AUTUANTE(S): GIUSEPPE TARCÍSIO B. DE PAIVA E JOSÉ NELSON DE O. BARBOSA.  
RELATORA: CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

**CONTA MERCADORIAS. PREJUÍZO BRUTO. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO. REPERCUSSÃO QUANTO AO RECOLHIMENTO DE ICMS. AJUSTES. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS SEVERA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO E PARCIAL PROVIMENTO DO VOLUNTÁRIO.**

- *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. Confirmada em parte a repercussão quanto à falta de recolhimento do imposto inicialmente lançado, após ajustes que consistiram na dedução do saldo credor do imposto apresentado na Conta Gráfica do ICMS, declarado na GIM do contribuinte.*

- *A demonstração do lançamento de parte das notas fiscais de aquisições de mercadorias elide parcialmente a acusação fiscal de omissão de saídas pretéritas mediante a falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.*

- *Aplicação de penalidade menos severa prevista em lei posterior.*

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

## RELATÓRIO

*Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os Recursos HIERÁRQUICO e VOLUNTÁRIO interpostos contra a decisão monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000695/2010-47, de fls. 3 e 4, lavrado em 18 de novembro de 2010, onde a autuada, NELFARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS, é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:*

- “FALTA D 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 deixou de estornar créditos de ICMS no valor de R\$ 32.574,90 referentes às saídas de mercadorias tributáveis abaixo do custo de aquisição, no montante de R\$ 202.706,31, conforme Levantamento da Conta Mercadoria do exercício de 2009, em anexo.”

- “FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios”.

Nota Explicativa – Falta de lançamento de notas fiscais de entradas detectada através do confronto das informações GIM x Átomo (Operações Interestaduais), bem como através do confronto entre a GIM do contribuinte e as GIM’s de terceiros (Operações Internas).”

*De acordo com a referida peça acusatória, as irregularidades teriam acontecido no durante os exercícios de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009.*

*Por considerarem infringidos os arts. 85, II e 158, I, além do art. 160, I, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, os autuantes procederam ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 41.524,20, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 83.048,40, nos termos do art. 82, V, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de R\$ 124.572,60.*

Documentos instrutórios constam às fls. 5 a 17: Ordem de Serviço Normal, Termo de Início de Fiscalização, demonstrativos (Movimentação da Conta Mercadorias do exercício de 2009, Resumo Mensal das Notas Fiscais de Entradas Não

Registradas, Quadro Demonstrativo das Notas Fiscais de Entrada Não Registradas/Oper. Internas e Interestaduais, do período de 01/01 a 31/12/2009), cópia de notas fiscais de aquisições interestaduais e Termo de Encerramento de Fiscalização.

Em 5/1/2011, mediante o Aviso de Recebimento nº RJ 96143728 4 BR (fl. 19), a autuada foi regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, após o que, apresentou defesa tempestiva, em 24/1/2011 (fls. 22 a 24), requerendo a não capitulação de efeito peremptório, apesar de se reconhecer devedora de parte do ICMS apurado, o qual está a depender de apuração de sua liquidez, o que, de logo, adiciona a seu pleito, em virtude dos seguintes argumentos:

- ao se apurar o estoque físico-financeiro de 2009 a empresa se equivocou nas rubricas mercadorias com substituição tributária e com tributação normal;

- ao se computar os elementos do exercício de 2009, da equação estoque inicial + compras versus saídas + estoque final, observa-se, por imperícia escritural da empresa, uma necessidade de se estornar créditos de ICMS;

- todavia, o estorno a proceder não alcança o patamar de R\$ 32.574,90, haja vista que a alíquota a ser gravada na operação de estorno deve ser a mesma da operação de compra de mercadorias, pois ao se aplicar alíquota diferente faz-se, na prática um débito e não um lançamento técnico de estorno;

- há, ainda a necessidade da exclusão do ICMS sobre as rubricas da conta levantada, a fim de que não se tribute “imposto de imposto” (sic.);

- quanto à segunda infração, a empresa registrou as notas fiscais no livro de entrada de mercadorias e no livro Diário Geral;

- ocorreu que a empresa induziu a erro a Fiscalização, pois, ao lançar documentos fez com apropriação do número de controle e não o da emissão sequencial da nota fiscal, bem como pela troca de algarismo, no momento da digitação de tais nota fiscais, exemplificando-se com a N. Fiscal nº 33267, emitida por Redepharma Ltda., em 31/3/2006, no valor de R\$ 8.935,74 e lançada no Registro de Entradas, a fl. 18, em 31/6/2006, porém com o nº 338263, conforme cópia em anexo;

- a Nota Fiscal nº 930936, emitida por Redepharma Ltda., em 16/6/2006, no valor de R\$ 4.928,14, está lançada no Registro de Entrada, a fl. 33, em 22/6/2006, porém com o nº 340936, também com cópia em anexo;

- esse fato acontece com as demais notas fiscais, bastando operar a conferência pelo valor da nota ou consultar os registros a partir dos atributos da GIM.

Acosta cópia de documentos às fls. 25/45.

Instados a prestar informações, às fls. 54 e 55, os autuantes afirmam que a alíquota de 16,07%, que utilizaram para estornar o crédito de ICMS, representa o quociente de R\$ 172.690,36 (crédito pelas entradas) por 1.074.674,90 (montante das

compras e transferências de mercadorias com tributação normal), conforme valores consignados no demonstrativo da Conta Mercadorias (fl. 8-A);

- com relação à exclusão do ICMS sobre as rubricas da referida Conta, há o entendimento dos órgãos julgadores de que não se deve retirar o ICMS embutido nos elementos que a compõem;

- relativamente à segunda acusação, a defendente não trouxe aos autos nenhuma prova do lançamento das notas fiscais correspondentes a material de uso, consumo e ativo imobilizado no Diário Geral;

- no que toca às Notas Fiscais de nºs 338267, no valor de R\$ 8.935,74, e 930936, no valor de R\$ 4.928,14, a autuada comprova que, quanto à primeira, incorreu em erro, consistente na troca do último dígito da numeração (7 por 3), fl. 40, e, quanto à segunda, erro no registro da numeração 340936,

Com essas considerações, apresentam novos demonstrativos, com a exclusão das notas fiscais de numeração em referência e informam que o ICMS fica com a cobrança respectiva de R\$ 1.519,08 e R\$ 837,78, conforme fls. 48 e 49, de forma que o crédito tributário passa a ser de R\$ 117.502,02, sendo R\$ 39.167,34 de ICMS e R\$ 78.334,68 de multa infracional, fls. 48 e 49.

Com essas razões, pede a manutenção parcial do procedimento fiscal inicial.

Distribuídos os autos processuais ao julgador fiscal, Petrônio Rodrigues Lima, após informação de não haver reincidência da autuada e conclusão dos autos, formalizadas às fls. 58 e 59, este, em seu julgamento, decidiu pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração, conforme sentença de fls. 61 a 69, ao excluir os créditos tributários relacionados ao exercício de 2005, por considerá-los fulminados pela decadência, insculpida no art. 173, I, do CTN, e acolher os ajustes efetuados pela Fiscalização e a estes acrescer outros, sendo, o primeiro, referente a uma nota fiscal de aquisição - cujo registro no livro de entradas, que considerou comprovado, não teria sido observado pelos autuantes - e, o segundo, atinente à aplicação retroativa da Lei Estadual nº 10.008/2013, que estabelece sanção mais benéfica, de modo que o crédito tributário declarado devido, na instância preliminar passou a se constituir do valor de R\$ 75.466,80, sendo R\$ 37.733,40 de ICMS e o mesmo valor de multa infracional.

Seguindo os trâmites processuais, foi interposto recurso hierárquico e se promoveu à autuada regular ciência da decisão monocrática (conforme atesta o Edital nº 180/2013, de fl. 74), a qual recorre tempestivamente a esta Corte de Julgamento (peça recursal de fls. 75 a 78), requerendo a reforma da sentença, para que seja anulada a decisão singular e também a lançamento de ofício em questão, aos fundamentos seguintes:

- a fixação da alíquota de 16,07% como quociente de estorno de crédito fiscal não se enquadra em reserva de legalidade, já que não se contempla no RICMS nenhuma técnica de fixação do quociente para efeito de estorno de créditos;

- em se levando em conta a impossibilidade de mensuração exata da alíquota do ICMS a ser estornado na figura de “estorno de crédito”, bem mais razoável seria se calcular a média ponderada das alíquotas de 12% e 7%;

- se assim fosse feito, então, ter-se-ia um ICMS a estornar no percentual de 9,5%, e não 16,07%;

- na realidade, estornar significa devolver o que se recebeu, nem mais nem menos;

- quanto à segunda acusação, os cruzamentos em referência são indicadores respeitáveis da infração, mas, por si mesmos não são suficientes para sustentar a delação em comento, por falta de materialidade;

Comparecendo aos autos para apresentar suas contrarrazões, os autuantes se manifestam conformados com a decisão singular e pedem sua confirmação.

Aportados os autos nesta Casa, os mesmos foram a mim distribuídos, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento.

Está relatado.

**VOTO**

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada, que consistiu de práticas ilegais, cuja análise passo a efetuar conforme a sequência das acusações postas na peça vestibular.

**1) FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITOS FISCAIS (Prejuízo Bruto com Mercadorias) – exercício 2009**

Trata-se de falta de estorno de créditos fiscais em razão da apuração de prejuízo bruto com mercadorias tributáveis, detectado através do levantamento da Conta Mercadorias, no exercício 2009, tendo repercutido na falta de recolhimento do ICMS, conforme demonstrativo apresentado na fl. 8-A, o qual dá 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), sem, obviamente, especificar quais seriam as mercadorias que provocaram o resultado negativo (prejuízo bruto).

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 § 3º, II, *in fine*, do art. 85:

*“Art. 85. [...]*

*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.

Outro aspecto a ser ressaltado, é que o levantamento da Conta Mercadorias, do exercício de 2009, elaborado com a inclusão dos valores de ICMS nos estoques, nas entradas e saídas de mercadorias tributáveis, não merece ajustes, nesse sentido.

Com efeito, os fundamentos da inclusão do ICMS nas rubricas que compõem o citado levantamento foram minuciosamente declinados pelo julgador singular que, ao invocar o Acórdão CRF nº 263/2007, transcreveu fragmento do voto que lhe deu origem, e que teve a relatoria da Cons<sup>a</sup> Patrícia Márcia de Arruda Barbosa, o qual concebo como imprescindível transpor para adicionar a essas razões de decidir, haja vista me parecer que, apesar de sua meridiana clareza, a recorrente não o assimilou como deveria. Ei-lo:

*“Como bem delineado na legislação pertinente, deve-se ter em conta que na elaboração do demonstrativo correspondente, o autor do feito deve levar em conta que na composição da base de*



*cálculo, o ICMS deve estar incluso, tendo em vista tal tributo compor a referida base de cálculo, pois uma de suas características é ser um imposto indireto, ou seja, é um imposto por dentro.*

*A título ilustrativo, numa operação interestadual com mercadorias cujo valor importe em R\$ 100,00 e a alíquota equivalha a 7%, tem-se que R\$ 93,00 refere-se à quantia atinente à mercadoria e R\$ 7,00 ao ICMS. Mas, para se chegar ao valor do respectivo imposto, toma-se por parâmetro os R\$ 100,00, este valor é a base de cálculo, composta do valor da mercadoria e do ICMS e não apenas os R\$ 93,00, pois se assim se procedesse, o imposto correspondente seria R\$ 6,51.*

*A título ilustrativo, numa operação interestadual com mercadorias cujo valor importe em R\$ 100,00 e a alíquota equivalha a 7%, tem-se que R\$ 93,00 refere-se à quantia atinente à mercadoria e R\$ 7,00 ao ICMS. Mas para se chegar ao valor do respectivo imposto, toma-se por parâmetro os R\$ 100,00, este valor é a base de cálculo, composta do valor da mercadoria e ICMS e não apenas os R\$ 93,00, pois se assim se procedesse, o imposto correspondente seria de R\$ 6,51.*

*Ainda tomando o exemplo acima, supondo que o contribuinte, situado neste Estado, que adquiriu a citada mercadoria, a revendeu pelos mesmos R\$ 100,00, o imposto correspondente importará em R\$ 17,00, considerando a alíquota interna de 17%, então indaga-se: Há imposto a estornar?*

*Se a análise for contábil, há:*

<i>Receita com vendas</i>	<i>- R\$ 100,00</i>
<i>(-) impostos</i>	<i>- R\$ 17,00</i>
<i>Receita líquida</i>	<i>- R\$ 83,00 (valor excluído o ICMS)</i>
<i>Entrada (aquisições)</i>	<i>- R\$ 93,00 (CMV – excluído o ICMS)</i>
<b><i>Prejuízo Bruto</i></b>	<b><i>- R\$ 10,00 (prejuízo contábil)</i></b>

*Se a análise for fiscal, o que se espera, não há, pois a operação de saída se deu pelo mesmo valor da base de cálculo da operação de entrada, ou seja, os mesmos R\$ 100,00.*

<i>Receita com vendas</i>	<i>- R\$ 100,00 (ICMS incluso)</i>
<i>Entrada (aquisições)</i>	<i>- R\$ 100,00 (CMV – ICMS incluso)</i>
<b><i>Resultado</i></b>	<b><i>- R\$ 0,00 (não há valor a estornar)</i></b>

*Habitualmente, a fiscalização procede aos trabalhos excluindo o ICMS. Neste momento, há uma ruptura do princípio da não – cumulatividade, pois a compensação definida na norma não está sendo concretizada nos seus termos, máxime tomando-se o exemplo acima, ao compensar o imposto devido de R\$ 17,00 com o cobrado na operação anterior R\$ 7,00, ter-se-á o recolhimento do imposto correspondente à diferença (parcela do imposto pertencente ao Estado de destino), no caso, R\$ 10,00. No final, a carga tributária exigida do contribuinte importou em R\$ 17,00, tudo de acordo com a referido princípio. Já tomando por base o primeiro exemplo (numa análise contábil), o sujeito passivo ainda teria que desembolsar a importância de R\$ 2,04, (R\$ 10,00 x 17/83) o que elevaria a carga para R\$ 19,04, situação inaceitável.*

*Pois bem, considerando que na elaboração da Conta Mercadorias, para a análise da ocorrência ou não de prejuízo bruto com mercadorias, deve ser pautada na premissa de que nos cálculos, o ICMS deve estar incluso nos valores alocados no referido demonstrativo, sejam eles: valor das saídas, das entradas e dos estoques inicial e final, tem-se que o levantamento elaborado pelos nobres autuantes necessita de ajustes, no intento de atender ao princípio da não – cumulatividade.”*

Portanto, afora as razões de recurso já afastadas, a recorrente não trouxe aos autos quaisquer elementos probantes com vistas a elidir a situação que lhe é adversa, circunstância que, a priori, contribuiria para a manutenção in totum do resultado do levantamento fiscal, no que toca ao ICMS. Todavia, essa circunstância não retira a obrigatoriedade da aplicação da técnica de apuração da situação fiscal do contribuinte na sua forma regular.

Com esse desiderato, examinando os documentos que instruem a acusação em foco, observa-se que o resultado apontado pela Fiscalização, carece de ajustes, tendo em vista que, para os valores apurados, a título de ICMS, que não foram estornados, não foi deduzido o saldo credor porventura existente na Conta Gráfica do ICMS, a fim de se verificar a repercussão quanto à falta de recolhimento do imposto.

Nesse sentido, considerando a inexistência nos autos do procedimento de reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, para o efeito de verificar a efetividade da ocorrência de repercussão da prática delituosa no recolhimento do imposto, consultei a GIM da recorrente, através do sistema ATF, e pude constatar a existência de um saldo credor no valor de R\$ 20,45, no mês de dezembro de 2009, pelo que se faz mister deduzi-lo do valor de R\$ 32.574,90, correspondente ao estorno não realizado pela recorrente, de modo que, efetuado esse cálculo o ICMS devido passa a se constituir do valor de R\$ 32.554,45.

**R\$ 32.574,90 – R\$ 20,45 = R\$ 32.554,45 (ICMS devido)**

Com essas considerações, reformo quanto ao ICMS devido, a decisão singular que nesse quesito procedeu in totum o lançamento de ofício, para declarar a sua parcial procedência.

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – Falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios. Períodos de janeiro a dezembro (Exercícios de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

Antes de decidir sobre a questão de fundo da causa, abro espaço para registrar que corroboro o entendimento da instância singular, no que toca à decadência dos créditos tributários referentes ao exercício de 2005, haja vista que sua constituição mediante a lavratura do auto de infração em tela se deu em 5/1/2011, isto é, com a ciência da autuada, conforme atesta o Aviso de Recebimento, de fl. 19, assinado por seu receptor na referida data.

Com efeito, considerando-se que os efeitos do auto de infração somente se verificam com a sua ciência pelo autuado, e, considerando ademais que, no caso dos autos, esta se verificou após o prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN), não há dúvidas que os créditos tributários referentes ao exercício de 2005 foram extintos pela decadência.

Pelo que, confirmo a decisão monocrática que, nesse aspecto, excluiu os créditos tributários correspondentes à acusação omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatadas em decorrência da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, no exercício de 2005.

Passemos ao exame da parte do lançamento que não foi alcançada pela decadência (exercícios de 2006 a 2009).

Trata-se de questão de prova a cargo do contribuinte acusado, visto que o fato relatado no auto de infração tem suporte em presunção relativa da sua ocorrência, mas, por ser relativa, admite a prova modificativa ou extintiva do fato e, por consequência, trazendo alterações ou a sucumbência da ação fiscal. Esse ônus, contudo, cumpre ao autuado, em face da previsão legal que se estampa na legislação de regência.

O art. 646, caput, do RICMS/PB, é bastante claro quanto à prova contrária à presunção que se estabelece em favor do Fisco, nos termos abaixo transcritos:

*"Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimento 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, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção". (g.n.).*

Dessa forma, são afrontados os arts. 158, I e 160, I, do mencionado diploma legal, *in verbis*:

*“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”.*

Do exposto, depreende-se que não cabe à fiscalização a prova modificativa ou extintiva do fato objeto da acusação fiscal consistente de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis constadas por meio de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, mas, sim, à autuada, em consequência da inversão do ônus da prova, que lhe atribui a norma inserta no dispositivo acima transcrito.

Pois bem, no caso dos autos, apesar de a Fiscalização haver promovido ajustes no valor do ICMS devido, relativamente ao período de março e junho/2006, em decorrência das provas, trazidas pela reclamante, quanto ao lançamento das Notas Fiscais nº 340.936 e 338.263 (fls. 41 e 45) no Registro de Entradas (fls. 39 e 40), o que foi acolhido pelo julgador singular que pela mesma razão procedeu mais um ajuste, ao excluir da exigência fiscal o valor correspondente à Nota Fiscal nº 121.990 (fls. 34 e 36), emitida em 8/5/2006, no valor de R\$ 1.774,84, pela empresa Droguista Potiguares Reunidos Ltda., haja vista o seu lançamento no livro fiscal da autuada (fl. 38), observa-se que a recorrente adotou a tese de que os documentos que instruem a acusação fiscal não são suficientes para lhe dar suporte.

Contudo, diante da comprovação de que as notas fiscais acima citadas foram lançadas no Registro de Entradas da empresa, reputa-se correta a providência fiscal e também o ajuste efetuado na instância preliminar, que as excluiu do lançamento de ofício em tela, pois o alcance da infração em referência somente se faz sobre mercadorias adquiridas com recursos oriundos de saídas pretéritas que ficaram à margem da tributação, porque omitidas ou não faturadas.

Todavia, a insurgência mediante a qual a recorrente intenta elidir a acusação alicerçada no remanescente das notas fiscais, cujo lançamento não se comprovou, situa-se tão-só na alegação de que a informação originada do sistema ATF e/ou Projeto Átomo com cruzamento da GIM de terceiros não se presta para provar a infração baseada na presunção de que as mercadorias teriam se destinado à acusada, importa concluir que o deslinde da questão inicialmente nos remete à definição de presunção relativa.

Para Leonardo Sperb de Paola (Presunções e Ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997) as presunções relativas constituem “normas sobre provas”, pois que modificam o objeto destas, e não a prova em si mesma considerada. Nesse sentido, o meio de prova propriamente dito é o fato cujo conhecimento

se fez de forma direta, sendo “a base do raciocínio presuntivo” (prova em sentido objetivo), enquanto que a presunção representa a expressão da convicção do sujeito sobre a ocorrência do fato indiretamente provado. É a prova em sentido subjetivo.

As presunções relativas legais - ou "juris tantum" – são aquelas em que, a partir do conhecimento direto de determinado fato, infere-se, como conclusão lógica, a existência de outro que, nestes termos, resta indiretamente provado, admitindo-se a produção de prova em sentido contrário, para infirmar a ocorrência do fato indiretamente provado.

É fora de dúvida que o juízo presuntivo de que o fato desconhecido ocorreu após estabelecer-se uma correlação lógica entre ele e o fato efetivamente ocorrido, de forma que é imprescindível a existência de uma relação de causalidade direta entre o fato conhecido e o presuntivo.

Assim, para a formação de um juízo presuntivo sobre a ocorrência de um fato aquele indiretamente ligado há que existir uma “correlação lógica” precisa e segura entre ambos, de forma que seja razoável, plausível inferir-se que o fato presumido efetivamente ocorreu.

Desse modo é que, no caso dos autos, embora a recorrente afirme a inaplicabilidade da presunção inserta no art. 646 do RICMS/PB, visto a base da autuação adviria de informações de terceiros e do sistema informatizado desta Secretaria de que as mercadorias presumidamente se destinaram à empresa.

Ora, a 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 adquiridas através de vendas sem emissão dos correspondentes documentos fiscais. Por óbvio, receitas não lançadas cobrem despesas igualmente não contabilizadas, tudo ao arrepio da lei.

Portanto, a base do processo lógico em exame repousa em fato conhecido ou fato-base (compras de mercadorias), cujo lançamento se omite e caracteriza despesas não contabilizadas, para encobrir receitas igualmente omitidas porque adquiridas através de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais (fato presumido que tem relação direta com o fato conhecido ou fato-base).

Pois bem, o fato conhecido, isto é, as aquisições de mercadorias cujas notas fiscais não foram registradas, é proveniente das informações constantes na GIM (Notas Fiscais de Terceiros emitidas em operações internas) e das notas fiscais de aquisições interestaduais (cópias de fls. 12, 15 e 16) sobre vendas realizadas para a recorrente, as quais ganham legitimidade quando cotejadas com a escrituração da adquirente.

A partir dos dados coletados nessas fontes que, ao serem confrontados com a escrita da autuada, onde restou constatada a falta de registro das notas

fiscais relativas às aquisições efetuadas, inferiu-se pela ocorrência de outro fato com o qual guarda correlação lógica de causa e efeito, o fato presuntivo, isto é, as saídas tributáveis omitidas ou sem emissão de notas fiscais, que geraram receitas com as quais foram realizadas as aquisições não escrituradas.

Eis a base da aplicação da presunção inserta na norma do art. 646 do RICMS/PB, efetuada nos autos. Contudo, considerando sua relatividade, posto que admite a prova em contrário a cargo da autuada, conclui-se, pelos fundamentos acima expendidos, que a mesma não se desincumbiu *in totum* desse ônus que lhe atribui a lei, posto que comprovou o registro de apenas uma parte das notas fiscais relacionadas pela Fiscalização e, quanto a outra parte ficou apenas no campo das argumentações sem valor probante da existência de fato modificativo, impeditivo ou extintivo do direito que se estabeleceu a partir do fato presuntivo acima mencionado.

Sobre esses questionamentos importa realçar que a nota fiscal é um documento previsto em lei, o qual exprime a existência da operação ou prestação nela discriminada. Tão grande a sua importância no controle da circulação de mercadorias que nenhum outro documento, seja ou não fiscal, é capaz de substituí-la nas suas finalidades essenciais, de forma que a simples negativa do seu conteúdo é insuficiente para lhe subtrair legitimidade. Essa circunstância e o registro das notas fiscais no posto fiscal da fronteira do território do seu destinatário constituem fatos bastantes para suscitar a presunção de que a operação a que se referem tais documentos fiscais foi realizada pelo adquirente das mercadorias neles consignadas.

Além disso, as informações constantes na GIM, armazenadas com base em Declarações de Terceiros, são fontes fidedignas contidas em sistema informatizado desta Secretaria de Estado, de modo a caracterizar-se legítima a aplicação da presunção legal retromencionada diante das constatações expedidas, mormente em face da inexistência de prova em contrário da inoportunidade do fato.

Diante de tais circunstâncias permito-me concluir que a acusação fiscal tem suporte em fato certo.

Por fim, como complemento à elucidação supra, transcrevo preciosa lição de Aires F. Barreto e Cleber Giardino (Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Max Limonad, 1998):

*“O ato ou processo presuntivo, intelectual que é, ocorre e se esgota no plano do raciocínio. Presta-se a induzir convicção quanto à existência de um fato (por definição, inicialmente desconhecido), dado o reconhecimento da ocorrência de outro, do qual geralmente depende. Firma, assim, a aceitação de veracidade ou verossimilhança do chamado ‘fato suposto’ (fato presumido). (...) As impropriamente chamadas presunções ‘juris tantum’ são assim (...) singelas normas jurídicas. Que se dirigem ao aplicador do direito, vale dizer, o responsável pelos atos de declaração, seja de subsunção e de incidência, seja de instauração e eventual extinção dos vínculos jurídicos consequentes (...). Constituem, em síntese, regras jurídicas – com a conotação ou qualidade que lhe atribui a lei – quando impossível verificar-se, pelos instrumentos usuais de prova, a sua não ocorrência, ou a sua ocorrência de modo diverso”.*

Ademais, cumpre ressaltar que a utilização da presunção relativa depende, demais disso, do atendimento às garantias individuais dos contribuintes, tais como a ampla defesa e o devido processo legal, o que foi criteriosamente observado no caso vertente, onde foram respeitados os direitos da recorrente em todas as fases pelas quais perpassou o presente Processo, que observou as previsões normativas de regência.

Firmando convicção acerca da repercussão tributária oriunda da conduta da autuada, transcrevo jurisprudência pacífica e dominante do egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, proveniente do julgamento de caso semelhante, que deu lugar ao acórdão cuja transcrição peço vênia para fazer:

*"MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM RECEITAS OMITIDAS. A AUSÊNCIA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS CARACTERIZA A PRESUNÇÃO "JURIS TANTUM" DE QUE AS MESMAS FORAM ADQUIRIDAS COM RECEITAS OMITIDAS. Redução do "quantum" exigido tendo em vista as correções efetuadas na instância prima. Mantida a decisão recorrida. Auto de Infração Parcialmente Procedente" (CRF-PB, Ac. nº 357/05. Relator Cons. José de Assis Lima).*

Portanto, resta-me apenas confirmar a decisão do julgador singular, e manter a parcial procedência da acusação fiscal em referência, cujo ICMS devido perfaz o total de **R\$ 5.158,05**.

#### PENALIDADE PECUNIÁRIA

Nesse quesito corroboro a decisão monocrática, considerando que um fato superveniente veio em socorro da recorrente, atenuando-lhe as penalidades lançadas no auto infracional. Trata-se das alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13) com efeitos a partir de 01/09/2013, de modo que as penalidades relacionadas às infrações por descumprimento da obrigação principal correspondente ao ICMS, e que foram lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Assim, é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração antes previstas no percentual de 200% assam a ser calculadas com base no percentual de 100%.

Nessa senda, o crédito tributário resultante dos ajustes acima referidos passa a se constituir dos seguintes valores:

#### CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO

Infração	Exerc.	ICMS (R\$)	M. por Infr. R\$)	Total (R\$)
F. Estorno/P. Bruto	01/01 a 31/12/2009	<b>32.554,45</b>	<b>32.554,45</b>	<b>65.108,90</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>04/2005</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>05/2005</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>08/2005</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>10/2005</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>01/2006</b>	<b>115,98</b>	<b>115,98</b>	<b>231,96</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>03/2006</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>04/2006</b>	<b>788,56</b>	<b>788,56</b>	<b>1.577,12</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>05/2006</b>	<b>187,00</b>	<b>187,00</b>	<b>374,00</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>06/2006</b>	<b>721,59</b>	<b>721,59</b>	<b>1.443,18</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>08/2006</b>	<b>701,73</b>	<b>701,73</b>	<b>1.403,46</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>09/2006</b>	<b>195,35</b>	<b>195,35</b>	<b>390,70</b>
F. Lanç. NF Aquis	<b>12/2006</b>	<b>187,00</b>	<b>187,00</b>	<b>374,00</b>
F. Lanç. NF Aquis	09/2007	559,61	559,61	1.119,22
F. Lanç. NF Aquis	12/2008	455,86	455,86	911,72
F. Lanç. NF Aquis	06/2008	246,61	246,61	493,22
F. Lanç. NF Aquis	10/2008	255,00	255,00	510,00
F. Lanç. NF Aquis	11/2008	124,83	124,83	249,66
F. Lanç. NF Aquis	12/2008	109,38	109,38	218,76
F. Lanç. NF Aquis	01/2009	255,00	255,00	510,00
F. Lanç. NF Aquis	03/2009	255,00	255,00	510,00
Totais	-----	<b>37.712,95</b>	<b>37.712,95</b>	<b>75.425,90</b>

Diante do exposto,



**VOTO** pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO, por regular, e VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00000695/2010-47**, de fls. 3 e 4, lavrado em 18/11/2010 contra a empresa **NELFARMA COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.135.688-5, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o ICMS no valor de **R\$ 37.712,95** (trinta e sete mil, setecentos e doze reais e noventa e cinco centavos), por infração aos artigos 85, III, 158, I e 160, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, em igual valor, nos termos dos arts. 82, V, “h” e “f”, da Lei nº 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.008.2013, perfazendo um crédito tributário no total de **R\$ 75.425,90** (setenta e cinco mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e noventa centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 49.147,70, sendo R\$ 3.811,75 de ICMS e R\$ 45.335,95 de multa por infração, pelos fundamentos acima expedidos.

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 15 de maio de 2015.**

**MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA**  
**Conselheira Relatora**