



PROCESSO Nº 1499792021-5 - e-processo nº 2021.000207211-2

ACÓRDÃO Nº 431/2023

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: DROGATIM DROGARIAS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA.

Autuante: LAVOISIER DE MEDEIROS BITTENCOURT.

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT.

**OMISSÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. ENTRADAS NA
ESCRITA FISCAL MAIOR QUE NA CONTÁBIL - AJUSTES -
INCONSISTÊNCIAS. SAÍDAS SEM EMISSÃO DE
DOCUMENTAÇÃO FISCAL - IMPROCEDÊNCIA.
ALTERADOS OS VALORES DA DECISÃO RECORRIDA.
AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.
RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

*A falta de contabilização das compras realizadas é prenúncio
de vendas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o
pagamento do imposto. Ajustes realizado na base de cálculo.
Insubsistência da infração de saídas sem emissão de
documentação fiscal, acarretaram a derrocada da acusação.*

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do
relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao
mérito, pelo seu provimento parcial, para alterar os valores da sentença monocrática
que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº
93300008.09.00001764/2021-92, lavrado em 15/09/2021, contra a empresa,
DROGATIM DROGARIAS LTDA., inscrição estadual nº 16.160.051-4, declarando
devido um crédito tributário no valor total de **R\$ 14.476,54** (quatorze mil, quatrocentos
e setenta e seis reais e cinquenta e quatro centavos), **sendo de ICMS R\$ 7.238,27** (sete
mil, duzentos e trinta e oito reais e vinte e sete centavos) por infringência ao art. 158, I e
art. 160, I, c/c art. 646, IV, todos do RICMS/PB, e **R\$ 7.238,27** (sete mil, duzentos e
trinta e oito reais e vinte e sete centavos), de multa por infração, fundamentada no art.
art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, cancelo o valor total de R\$ 51.874,72
(cinquenta e um mil, oitocentos e setenta e quatro reais e setenta e dois centavos), sendo
de ICMS R\$ 25.937,36 (vinte e cinco mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta e seis



centavos), e R\$ 25.937,36 (vinte e cinco mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta e seis centavos), de multa por infração.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 13 de setembro de 2023.

HEITOR COLLETT
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO N° 1499792021-5 - e-processo n° 2021.000207211-2

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: DROGATIM DROGARIAS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA
RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA.

Autuante: LAVOISIER DE MEDEIROS BITTENCOURT.

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT.

**OMISSÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. ENTRADAS NA
ESCRITA FISCAL MAIOR QUE NA CONTÁBIL - AJUSTES -
INCONSISTÊNCIAS. SAÍDAS SEM EMISSÃO DE
DOCUMENTAÇÃO FISCAL - IMPROCEDÊNCIA.
ALTERADOS OS VALORES DA DECISÃO RECORRIDA.
AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.
RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

*A falta de contabilização das compras realizadas é prenúncio de
vendas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do
imposto. Ajustes realizado na base de cálculo.*

*Insubsistência da infração de saídas sem emissão de
documentação fiscal, acarretaram a derrocada da acusação.*

RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento n°
93300008.09.00001764/2021-92, lavrado em 15/09/2021, contra a empresa,
DROGATIM DROGARIAS LTDA., inscrição estadual n° 16.160.051-4, relativamente
a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2017, constam as seguintes
denúncias:

0553 – ENTRADAS NA ESCRITA FISCAL MAIOR QUE NA
CONTÁBIL >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto
estadual por ter adquirido mercadorias com recursos provenientes de
saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do
imposto.

Nota Explicativa: TODOS OS FATOS DEMONSTRADOS CONFORME
RELATÓRIOS E PLANILHAS ANEXAS AO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. LEVANTAMENTOS DOS ANOS
2016 E 2017.



0593 - SAÍDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL
>> O contribuinte acima qualificado suprimiu o recolhimento do imposto estadual devido por ter omitido saídas de produtos tributáveis.
Nota Explicativa: NÃO OBSTANTE A EMPRESA DECLARAR QUE POSSUI ESCRITA CONTÁBIL REGULAR O SEU PLANO DE CONTAS CONSOLIDADO NA MATRIZ NÃO APRESENTA A CONTA CAIXA DA FILIAL EM FISCALIZAÇÃO. OS FATOS APURADOS NESSE PROCESSO RETRATAM IRREGULARIDADE NA ESCRITA FISCAL VISTO A IMPOSSIBILIDADE DE CLASSIFICAR OS FATOS COMO SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA.

CONFORME DEMONSTRADO NA PLANILHA ANEXA AOS AUTOS AS VENDAS REGISTRADAS NO SPED FISCAL (REGISTROS EFD) SUPERAM OS VALORES DOS CUPONS FISCAIS EMITIDOS NO PERÍODO.

OBS. NÃO APLICADA A PENA DE REINCIDÊNCIA VISTO OS CÓDIGOS DAS INFRAÇÕES SEREM DIFERENTES E POR ESTAREM OS DEMAIS PROCESSOS SEM JULGAMENTO DEFINITIVO.

Foram dados como infringidos o art. 158, I e art. 160, I, c/c arts. 166 e 166-A, do RICMS/PB, e proposta a penalidade prevista no artigo 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96, sendo apurado um crédito tributário no valor total de **R\$ 66.351,26** (sessenta e seis mil, trezentos e cinquenta e um reais e vinte e seis centavos), **sendo de ICMS R\$ 33.175,63** (trinta e três mil, cento e setenta e cinco reais e sessenta e três centavos) e **R\$ 33.175,63** (trinta e três mil, cento e setenta e cinco reais e sessenta e três centavos), **de multa por infração.**

Cientificada, da ação fiscal, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 22/09/2021 (fl. 165), a autuada apresentou reclamação, em 19/10/2021 (fls.166-175).

Sem informação de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos, (fl. 312), e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal, Francisco Nociti, que decidiu pela parcial procedência do feito fiscal, fixando o crédito tributário, em R\$ 36.252,00, sendo R\$ 18.126,00, de ICMS, e R\$ 18.126, 00, de multa por infração, dispensado o recurso de ofício, nos termos do art. 80, da Lei nº 10.094/13 (fls.315-322).

Cientificada da decisão de Primeira Instância no seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTe, em 23/8/2022 (fl. 324), a autuada apresentou recurso voluntário, em 22/09/2022 (fls. 325-333), trazendo os argumentos abaixo transcritos:

- Inicialmente, aborda sobre a tempestividade do recurso e faz um breve relato dos fatos;



- Em seguida, pontua que a diferença entre os valores das compras, registrados na escrita Fiscal e Contábil, se deve ao fato de que a fiscalização tomou como base para a autuação não apenas os CFOP's que representam operações comerciais, mas, também, outros tipos de operações fiscais, como por exemplo, transferências de mercadorias, compra de energia elétrica, devoluções, etc.;
- Insurge-se contra a multa aplicada taxando-a de altíssima, contrapondo os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco;
- Ao final, requer o recebimento desta reclamação com finalidade de seja declarado nulo ou improcedente o auto de infração, com seu consequente arquivamento.

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

Este é o relatório.

VOTO

Em exame, o recurso *voluntário* contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001764/2021-92, lavrado em 15/09/2021, contra a empresa em epígrafe, com exigência do crédito tributário anteriormente relatado.

Em primeiro lugar, deve-se considerar que o lançamento fiscal descreve com clareza a matéria tributável, o montante do imposto a exigir, o período a que se refere e a penalidade cabível, guardando inteira consonância com os requisitos do art. 142 do CTN, e não se enquadra em nenhum dos casos de nulidade previstos nos arts. 14, 16, 17 e 41, a Lei estadual, nº 10.094/2013 (Lei do PAT).

Neste sentido, comprova-se que a recorrente teve livre acesso aos autos do presente Processo Administrativo Tributário, onde consta todo detalhamento da matéria, tendo apresentado defesa ampla e irrestrita, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

553 - Entradas na Escrita Fiscal maior que na Contábil

A denúncia trata de aquisição de mercadorias com recursos provenientes de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, nos exercícios de 2016 e 2017, por ter sido apurado que as entradas registradas na escrita



fiscal foram maiores do que as registradas na contabilidade, conforme demonstrativos (fls. 20-23).

Com efeito, a falta de contabilização de operações de compras de bens, ou mercadorias, denota a ocorrência de pagamentos realizados com recursos extra caixa, fazendo surgir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646, do RICMS-PB, abaixo transcrito:

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

I – o fato de a escrituração indicar:

- a) insuficiência de caixa;
- b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

Neste sentido, o fato gerador do ICMS se dá de forma indireta, onde a ausência de contabilização das compras realizadas denota a realização de despesas (compra de mercadorias) com receitas marginais, com indícios veementes de que esses recursos tenham sido oriundos de vendas pretéritas de mercadorias tributáveis sem a emissão de nota fiscal, em desacordo com os artigos 158, I e 160, I, do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

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

A autuada não apresentou provas capazes de elidir a acusação.

Como penalidade, foi proposta multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto, nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, abaixo reproduzido.



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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil;

O contribuinte alega que a fiscalização incluiu, na base de cálculo, valores que não representam operações comerciais, a exemplo de transferências de mercadorias, compra de energia elétrica, devolução de compras e de vendas, e outras.

Ao analisar as operações do contribuinte, foram acatadas parcialmente as razões da recorrente, excluindo da cobrança as transferências de mercadorias, as devoluções de vendas e as despesas com energia elétrica, por estarem despidas de onerosidade, não prevalecendo a presunção estabelecida no art. 646 do RICMS/PB, devendo ainda, ser abatidas as devoluções de compras, como já efetuado pela auditoria.

Assim, devem permanecer na base de cálculo as demais operações, inclusive as compras para o ativo fixo, e para o uso ou consumo, por representarem desembolso de recursos, cuja ausência de contabilização denota a realização de pagamentos com receitas fora do caixa escritural, com presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

O julgador singular observou, que os dados constantes dos demonstrativos que a fiscalização acosta aos autos, referentes ao exercício de 2017, divergem dos valores lançados no auto de infração, procedendo assim, de ofício, os ajustes correspondentes.

Assim, procedendo exclusão da cobrança das operações de transferências de mercadorias, de devoluções de vendas e as despesas com energia elétrica e, ainda, realizados os ajustes de ofício, restam parcialmente procedentes os valores lançados no auto de infração, **quanto a primeira acusação de 553 - Entradas na Escrita Fiscal Maior que na Contábil**, conforme tabela abaixo apresentada:

| L. | infra | Mês | | ICMS(A.I.) | Ajustes | ICMS devido | Multa | Total devido |
|----|-------|--------|--|------------|------------|-------------|----------|--------------|
| 1 | 553 | jan-16 | | 2.282,47 | - 47,29 | 2.235,18 | 2.235,18 | 4.470,36 |
| 2 | 553 | abr-16 | | 2.997,76 | - 729,10 | 2.268,66 | 2.268,66 | 4.537,32 |
| 3 | 553 | jul-16 | | 1.064,75 | - 1.064,75 | - | - | - |
| 4 | 553 | set-16 | | 1.557,53 | - 1.557,53 | - | - | - |
| 5 | 553 | dez-16 | | 3.377,69 | - 1.516,75 | 1.860,94 | 1.860,94 | 3.721,88 |
| 6 | 553 | abr-17 | | 5.665,90 | - 5.665,90 | - | - | - |
| 7 | 553 | mai-17 | | 1.501,89 | - 1.168,27 | 333,62 | 333,62 | 667,24 |
| 8 | 553 | jul-17 | | 2.049,49 | - 1.509,62 | 539,87 | 539,87 | 1.079,74 |
| 9 | 553 | ago-17 | | 688,10 | - 688,10 | - | - | - |
| 10 | 553 | nov-17 | | 2.267,97 | - 2.267,97 | - | - | - |



| | | | | | | | | |
|----|------------|--------|---------------------|------------|----------|-----------------|-----------------|------------------|
| 11 | 553 | dez-17 | | 741,04 | - 741,04 | - | - | - |
| | | | Total 553 | 24.194,59 | | 7.238,27 | 7.238,27 | 14.476,54 |
| 12 | 593 | jan-16 | Improcedente | - 8.981,04 | | | | |

A respeito dos questionamentos de que a multa aplicada é exorbitante, afrontando os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco, cabe esclarecer que foge da alçada dos órgãos julgadores a aplicação da equidade, bem como a declaração de inconstitucionalidade das leis, em virtude das determinações contidas no art. 55, da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), abaixo transcrito:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.

Ademais, cabe considerar a decisão do Ministro Marco Aurélio, no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 833.106 GO, que graduou multa punitiva, em 100% (cem por cento) do valor do tributo, vejamos trecho do voto:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo”.

“Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, **assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%**, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”. (g.n.).

593 - Saídas sem Emissão de Documentação Fiscal

Na segunda infração, o contribuinte foi acusado de deixar de emitir documento fiscal nas operações de saídas, ocorridas durante o exercício de 2016, conforme planilhas acostadas ao processo, sendo considerados infringidos os arts. 158, I e Art. 160, I, c/c arts. 166 e 166-A, todos do RICMS/PB, abaixo transcritos:

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. 166. A Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55, deverá ser utilizada pelos contribuintes do ICMS, observado o disposto no art. 166-A, em substituição (Ajuste SINIEF 17/16):

Art. 166-A. Estão obrigados à emissão de NF-e todos os estabelecimentos situados no Estado da Paraíba, independentemente da atividade exercida.

No tocante à penalidade, foi aplicada multa de 100% (cem por cento), conforme a redação dada ao art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96, abaixo reproduzido:

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



(...)

V - de 100% (cem por cento):

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais.

Na primeira instância, o julgador singular improcedeu a acusação, em razão de incompatibilidade na numeração dos Contadores de Redução Z (CRZ), que não seguiu a ordem cronológica das operações realizadas, acarretando inconsistências nos valores tomados em cada período.

Além disso, a auditoria consignou em nota explicativa que “as vendas registradas no SPED Fiscal (registros EFD) superam os valores dos cupons fiscais emitidos no período”, fato que não caracteriza hipótese de exigência do ICMS, mas, no máximo, descumprimento de obrigação acessória.

Portanto, venho a ratificar a decisão de primeira instância, para declarar indevidos os valores apurados na segunda denúncia de 593 - Saídas sem Emissão de Documentação Fiscal.

Dessa forma, pelas razões acima apresentadas, venho a declarar devido o seguinte crédito tributário no auto de infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001764/2021-92:

| L. | infra | Mês | | ICMS(A.I.) | Ajustes | ICMS devido | Multa | Total devido |
|----|------------|--------|---------------------|------------|------------|-----------------|-----------------|------------------|
| 1 | 553 | jan-16 | | 2.282,47 | - 47,29 | 2.235,18 | 2.235,18 | 4.470,36 |
| 2 | 553 | abr-16 | | 2.997,76 | - 729,10 | 2.268,66 | 2.268,66 | 4.537,32 |
| 3 | 553 | jul-16 | | 1.064,75 | - 1.064,75 | - | - | - |
| 4 | 553 | set-16 | | 1.557,53 | - 1.557,53 | - | - | - |
| 5 | 553 | dez-16 | | 3.377,69 | - 1.516,75 | 1.860,94 | 1.860,94 | 3.721,88 |
| 6 | 553 | abr-17 | | 5.665,90 | - 5.665,90 | - | - | - |
| 7 | 553 | mai-17 | | 1.501,89 | - 1.168,27 | 333,62 | 333,62 | 667,24 |
| 8 | 553 | jul-17 | | 2.049,49 | - 1.509,62 | 539,87 | 539,87 | 1.079,74 |
| 9 | 553 | ago-17 | | 688,10 | - 688,10 | - | - | - |
| 10 | 553 | nov-17 | | 2.267,97 | - 2.267,97 | - | - | - |
| 11 | 553 | dez-17 | | 741,04 | - 741,04 | - | - | - |
| | | | Total 553 | 24.194,59 | | 7.238,27 | 7.238,27 | 14.476,54 |
| 12 | 593 | jan-16 | Improcedente | - 8.981,04 | | | | |
| | | | Total devido | | | 7.238,27 | 7.238,27 | 14.476,54 |

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para alterar os valores da sentença monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento



nº **93300008.09.00001764/2021-92**, lavrado em 15/09/2021, contra a empresa, DROGATIM DROGARIAS LTDA., inscrição estadual nº 16.160.051-4, declarando devido um crédito tributário no valor total de **R\$ 14.476,54** (quatorze mil, quatrocentos e setenta e seis reais e cinquenta e quatro centavos), **sendo de ICMS R\$ 7.238,27** (sete mil, duzentos e trinta e oito reais e vinte e sete centavos) por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/c art. 646, IV, todos do RICMS/PB, e **R\$ 7.238,27** (sete mil, duzentos e trinta e oito reais e vinte e sete centavos), de multa por infração, fundamentada no art. art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, cancelo o valor total de R\$ 51.874,72 (cinquenta e um mil, oitocentos e setenta e quatro reais e setenta e dois centavos), sendo de ICMS R\$ 25.937,36 (vinte e cinco mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta e seis centavos), e R\$ 25.937,36 (vinte e cinco mil, novecentos e trinta e sete reais e trinta e seis centavos), de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de julgamento, Sessão realizada por vídeo conferência, em 13 de setembro de 2023.

Heitor Collett
Conselheiro Relator