

PROCESSO Nº 1747082017-5

ACÓRDÃO Nº 0341/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
- GEJUP

1ª Recorrida: HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA.

2ª Recorrente: HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS -  
GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ -  
SANTA RITA

Autuante: MARIA DALVA LINS CAVALCANTI

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ARTIGO 173, I, DO CTN - OMISSÃO DE SAÍDAS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - CONTA MERCADORIAS - INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL - IMPROCEDÊNCIA - LEVANTAMENTO FINANCEIRO - EXCLUSÃO DO MONTANTE RELATIVO AO PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADAS POR MEIO DA CONTA MERCADORIAS - IRREGULARIDADE PARCIALMENTE COMPROVADA - AJUSTES REALIZADOS - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

*- Nos casos de omissões de saídas, a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*- O arbitramento é uma medida excepcional, tendo espaço, tão somente, quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.*

*- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem pagamento do imposto estadual, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB.*

*- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção juris tantum de omissão de receitas.*

*- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, constatados por meio do Levantamento Financeiro, autoriza, nos termos do artigo 646, parágrafo único do RICMS/PB, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o devido pagamento do*

*imposto. In casu, a identificação de ocorrência de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas ou não tributadas, apurado nos levantamentos das Contas Mercadorias em todos os períodos atuados, fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.*

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 de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos. Contudo, em observância à jurisprudência do CRF-PB, altero, de ofício, a decisão singular e julgo parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00002730/2017-39, lavrado em 20 de novembro de 2017 contra a empresa HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA., declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 161.685,42 (cento e sessenta e um mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e quarenta e dois centavos), sendo R\$ 80.842,71 (oitenta mil, oitocentos e quarenta e dois reais e setenta e um centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/c o artigo 646, *caput* e parágrafo único, todos do RICMS/PB e R\$ 80.842,71 (oitenta mil, oitocentos e quarenta e dois reais e setenta e um centavos) de multas por infração, com fundamento no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 246.535,92 (duzentos e quarenta e seis mil, quinhentos e trinta e cinco reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 123.267,96 (cento e vinte e três mil, duzentos e sessenta e sete reais e noventa e seis centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 29 de junho de 2021.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA  
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE), RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE).

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR  
Assessor

Processo nº 1747082017-5

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
- GEJUP

1ª Recorrida: HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA.

2ª Recorrente: HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS -  
GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ -  
SANTA RITA

Autuante: MARIA DALVA LINS CAVALCANTI

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ARTIGO 173, I, DO CTN - OMISSÃO DE SAÍDAS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - CONTA MERCADORIAS - INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL - IMPROCEDÊNCIA - LEVANTAMENTO FINANCEIRO - EXCLUSÃO DO MONTANTE RELATIVO AO PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADAS POR MEIO DA CONTA MERCADORIAS - IRREGULARIDADE PARCIALMENTE COMPROVADA - AJUSTES REALIZADOS - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

*- Nos casos de omissões de saídas, a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*- O arbitramento é uma medida excepcional, tendo espaço, tão somente, quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.*

*- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem pagamento do imposto estadual, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB.*

*- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção juris tantum de omissão de receitas.*

- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, constatados por meio do Levantamento Financeiro, autoriza, nos termos do artigo 646, parágrafo único do RICMS/PB, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o devido pagamento do imposto. In casu, a identificação de ocorrência de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas ou não tributadas, apurado nos levantamentos das Contas Mercadorias em todos os períodos autuados, fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.

## RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002730/2017-39, lavrado em 20 de novembro de 2017, a auditora fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00002143/2017-08 denuncia a empresa HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA., inscrição estadual nº 16.155.254-4, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0362 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO. >> Aquisição de mercadorias consignadas em documentos fiscais, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido. (SIMPLES NACIONAL)

Nota Explicativa:  
NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS

0027 – 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 Conta Mercadorias.

Nota Explicativa:  
CONTA MERCADORIA

0021 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO >> O contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, tendo em vista a constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas. Irregularidade esta detectada através de Levantamento Financeiro.

Nota Explicativa:  
LEVANTAMENTO FINANCEIRO

Em decorrência destes fatos, a representante fazendária, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/c os artigos 646, *caput* e parágrafo único e 643, § 4º, II, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 408.221,34 (quatrocentos e oito mil, duzentos e vinte e um reais e trinta e quatro centavos), sendo R\$ 204.110,67 (duzentos e quatro mil, cento e dez reais e sessenta e sete centavos) de

ICMS e R\$ 204.110,67 (duzentos e quatro mil, cento e dez reais e sessenta e sete centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 6 a 48.

Cientificada pessoalmente em 12 de dezembro de 2017, a autuada, por intermédio de seu representante legal, apresentou, em 9 de janeiro de 2018, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise.

Declarados conclusos (fls. 53), foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde foram distribuídos à julgadora fiscal Fernanda Céfora Vieira Braz, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

**FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. INFRAÇÕES CARACTERIZADAS. CONTA MERCADORIAS. TÉCNICA INADEQUADA AO CONTRIBUINTE. SIMPLES NACIONAL. IMPROCEDENTE. AJUSTES REALIZADOS.**

- Autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição e diferença tributável apurada no Financeiro, sendo ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência. *In casu*, o sujeito passivo não trouxe aos autos elementos probantes aptos a fazer sucumbir a acusação.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Em observância ao que estabelece o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Cientificada da decisão proferida pela instância prima em 27 de outubro de 2020 e inconformada com os termos da sentença que fixou o crédito tributário em R\$ 303.410,82 (trezentos e três mil, quatrocentos e dez reais e oitenta e dois centavos), a autuada interpôs, em 24 de novembro de 2020, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (fls. 105 a 137), por meio do qual advoga que:

- a) Os créditos tributários relativos ao período de 1º de janeiro de 2012 a 11 de dezembro de 2012, à época do lançamento, já se encontravam extintos pela decadência, por força do que estabelecem os artigos 150, § 4º, do Código Tributário Nacional e 22, § 3º, da Lei nº 10.094/13;

- b) A fiscalização adotou, como base de cálculo do ICMS, os valores das notas fiscais de aquisição supostamente não registradas e das divergências supostamente identificadas entre as despesas e receitas da recorrente. Ocorre que, na legislação tributária estadual, não há qualquer dispositivo que autorize tomar os valores das supostas irregularidades como base de cálculo do imposto;
- c) As hipóteses de arbitramento estão elencadas no artigo 23, incisos I, II, III e IV, da Lei nº 6.379/96;
- d) As hipóteses de presunções de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis contempladas nos §§ 8º e 9º do artigo 3º da Lei nº 6.379/96, e reproduzidos pelo artigo 646 e seu parágrafo único do RICMS/PB, constituem situações de fundada suspeita de que os documentos e livros fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação, dando ensejo, obrigatoriamente, ao arbitramento da base de cálculo, o que não ocorreu;
- e) A primeira e a terceira infrações representam efeitos de uma mesma causa, na medida em que ambas utilizam, como base, a presunção de que o contribuinte teria omitido saídas de mercadorias de seu estabelecimento, o que caracteriza concorrência de infrações, vez que estão relacionadas aos mesmos exercícios (2012 e 2013);
- f) Estando o auto de infração fundamentado em presunção de ocorrência do próprio fato gerador do ICMS, o que é vedado pela Constituição e pelo próprio CTN, é evidente que o crédito tributário por ele constituído deve ser cancelado;
- g) A acusação de falta de lançamento de notas fiscais é nula, eis que não se encontra instruída, minimamente, com os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do imposto cobrado. Em parte alguma do auto de infração, é possível verificar se as notas fiscais de aquisição listadas pela auditoria efetivamente existem e, menos ainda, se realmente externam aquisições concretizadas pela recorrente (isto é, entradas de mercadorias no estabelecimento da empresa);
- h) A cópia das notas fiscais que se afirma terem deixado de ser registradas nos livros fiscais da autuada é o lastro probatório da acusação. Sem tais cópias, é impossível se atestar a veracidade dos documentos, sua idoneidade ou se foram emitidos pelos supostos fornecedores em face da recorrente;
- i) O artigo 646 do RICMS/PB dispõe que a presunção de omissão de saídas decorre da “ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas” e não da simples ausência de escrituração de notas fiscais de aquisição;
- j) A fiscalização não ofereceu qualquer indício de que as mercadorias referidas nas notas fiscais em questão hajam sido, efetivamente, entregues no estabelecimento da recorrente, isto é, de que as aquisições (entradas) se concretizaram;

- k) A autuação calcada na simples afirmação da autoridade fiscal de que o contribuinte adquiriu certas mercadorias, com amparo em singela lista de números de notas fiscais, impõe ao contribuinte a chamada “prova diabólica”, eis que o autuado se vê na contingência de produzir prova de um fato negativo.

Com base nas considerações acima, a recorrente requer seja reformada a decisão recorrida, declarando-se a improcedência integral do Auto de Infração.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

## VOTO

A matéria em apreciação versa sobre as seguintes denúncias: **a)** falta de lançamento de notas fiscais de aquisição; **b)** omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias; e **c)** omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Levantamento Financeiro, formalizadas contra a empresa HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA., já previamente qualificada nos autos.

### DA DECADÊNCIA

No recurso voluntário protocolado pelo contribuinte, a defesa assevera que não poderia o Fisco efetuar lançamentos tributários para fatos geradores ocorridos antes de 12 de dezembro de 2012, vez que estes períodos estariam alcançados pela decadência, por força do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É cediço que o ato administrativo do lançamento tributário tem a função de promover a constituição do crédito tributário. Assim, de acordo com a melhor doutrina, o referido lançamento tem natureza jurídica mista, sendo declaratória da existência da obrigação tributária, ao mesmo tempo em que é constitutivo do crédito.

Ocorre que, para conferir segurança jurídica na relação entre sujeitos ativo e passivo, a lei também impõe limites a regulamentar a atividade administrativa do lançamento tributário, sendo uma delas a decadência, afastando a possibilidade de que essa relação jurídica seja *ad aeternum*. Por isso, submete-se aos efeitos decorrentes da inércia prolongada, tendo em vista o ato de lançar constituir-se, a um só tempo, um direito e um dever do sujeito ativo.

Analisando o aspecto da data inicial para a contagem dos prazos, vê-se que haverá a incidência do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN nos casos em

que houver pagamento antecipado, promovido pelo contribuinte, conforme exegese do dispositivo abaixo transcrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo, a homologação será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Este disciplinamento também se encontra positivado no artigo 22, da Lei nº 10.094/13.

**Art. 22.** Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.

§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, não ocorrendo nenhuma das hipóteses do § 3º do art. 22, da Lei nº 10.094/13, não haverá substrato a ser homologado, motivo pelo qual o prazo inicial será aquele disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Diante de todo o exposto, vê-se que, para os casos descritos na peça acusatória, o estabelecido no § 4º do artigo 150 do CTN a eles não se aplica. Isto porque, nas situações de omissão de saídas, não há o que ser homologado pelo Fisco. A regra para contagem do prazo decadencial, portanto, deve ser a do artigo 173, I, do CTN.

Este entendimento tem se mostrado perene nas decisões proferidas por esta Corte. Vejamos, a título exemplificativo, alguns acórdãos sobre a matéria.

Acórdão nº 452/2017

Relator. Cons.º João Lincoln Diniz Borges

**LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. PRELIMINARES REJEITADAS. ALEGAÇÃO DE EFEITO DECADENCIAL. INEXISTÊNCIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. VENDA DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. PARCIALIDADE. AJUSTE NOS PREÇOS APLICADOS. PARCIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE ROVIDO.**

Preliminares de nulidade do Auto de Infração – rejeitadas as alegações de falta de formalidades legais, de que faltaria nexo lógico da acusação com os fatos apurados, de que as normas apontadas não traduziriam as acusações imputadas, de falta de especificação dos meses das infrações denunciadas e do método e documentos utilizados no procedimento fiscal e de a autuação se pautou em uma presunção aleatória. Impróprias são as alegações de efeito decadencial sobre o lançamento indiciário, não cabendo o acolhimento da tese balizada no artigo 150, § 4º do CTN, pois os fatos geradores apurados não foram declarados pelo contribuinte, retratado uma base omitida em suas operações fiscais. O exame fiscal que se denomina levantamento quantitativo materializa uma operação aritmética que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo que somente pode ser modificado, em caso concreto de equívoco na alocação de dados. No caso, as alegações de erro na base de cálculo foram reconhecidas e corrigidas, sendo adotado critério de preço unitário de acordo com a entrada e saída com a natureza da infração apurada, chegando à liquidez e certeza do crédito tributário sentenciado.

Acórdão nº 487/2017

Relatora: Cons.ª Thaís Guimarães Teixeira

**PRELIMINARES DE DECADÊNCIA E CERCEAMENTO DE DEFESA AFASTADAS. OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

Decadência Afastada. No caso dos autos, não se pode precisar o exato momento da ocorrência do fato gerador que deu cabo a denúncia de falta de recolhimento do ICMS, em razão de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, razão

pela qual conta-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia efetuar o lançamento de ofício, ataindo, assim, as regras do art. 173, I do Código Tributário Nacional – CTN. Cerceamento de Defesa. Diante da documentação acostada pela impugnante, esta compreendeu o motivo pelo qual estava sendo acusada, de nada valendo, pois, a apelação de que restou prejudicado o seu direito de se defender, mercê do princípio do Informalismo Processual. Preliminar afastada. Confirmada a irregularidade fiscal atestando o surgimento da figura do saldo credor (estouro de caixa), na reconstituição da Conta Caixa, efetuada com base na documentação do contribuinte, caracterizando a ocorrência de pagamentos realizados com receitas marginais, decorrentes de vendas omitidas. Aplicam-se, ao presente julgamento, as disposições da legislação, que reduziu o valor da multa referente ao descumprimento da infração em comento- Lei nº 10.008/2013. (g. n.)

Ainda a respeito do tema, convém observamos o teor da Súmula nº 555 do Superior Tribunal de Justiça – STJ:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Da leitura do enunciado da Súmula nº 555 do STJ, extrai-se que, se o débito não foi declarado pelo contribuinte (omissão), o prazo decadencial a ser observado é o do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN.

O STJ, no julgamento do REsp 1369980 DF 2013/0056738-6, consignou que, *“Se a autoridade administrativa constatar que o sujeito passivo apresentou declaração contendo omissão ou inexatidão quanto ao montante tributável, é cabível o lançamento de ofício, segundo o art. 149 do CTN. Nesse caso, o fato de o contribuinte haver apresentado e recolhido o tributo com base no valor declarado mostra-se irrelevante, porque o objeto do lançamento é justamente o que não foi declarado e, por conseguinte, não foi recolhido. Então, a única forma de se computar o prazo para a constituição do crédito tributário é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, que trata do lançamento de ofício.”*

No caso em exame, como a ciência do Auto de Infração se efetivou em 12 de dezembro de 2017, nenhum dos lançamentos foi alcançado pela decadência.

### DA BASE DE CÁLCULO

Ao se contrapor à primeira e à terceira denúncia, a recorrente defende a improcedência das autuações alegando que *“a fiscalização simplesmente adotou os valores das notas fiscais de aquisição supostamente não registradas e das divergências supostamente identificadas entre as despesas e receitas da recorrente, os quais ensejaram a incidência presuntiva do imposto, como base de cálculo deste. Ocorre que, a utilização dos referidos valores como base de cálculo é completamente indevida.”*

Para embasar o argumento esposado, a defesa se socorre dos artigos 18 e 23 da Lei nº 6.379/96<sup>1</sup>, cujo teor reproduzo a seguir:

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé às declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 23. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 18:

I - não exibição, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à comprovação do valor real da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - fundada suspeita de que os documentos e livros fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;

III - declaração nos documentos fiscais, sem motivo justificado, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias ou dos serviços;

IV - transporte ou estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais.

Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações ou prestações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios:

I - o preço constante de pautas elaboradas pela Secretaria de Estado da Receita;

II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido do percentual nunca inferior a 30% (trinta por cento), para qualquer tipo de atividade, nos termos do Regulamento;

IV - o preço nunca inferior ao custo dos produtos fabricados ou vendidos, conforme o caso, nos termos do Regulamento, em se tratando de saída de mercadorias de estabelecimentos industriais;

V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar, expressamente, em qualquer um deles.

Com efeito, da leitura das disposições acima, extrai-se, sem maiores esforços hermenêuticos, que o arbitramento da base de cálculo do ICMS somente pode ser convalidado quando atendidas as condições estabelecidas nos artigos 18 e 23 da Lei nº 6.379/96.

<sup>1</sup> Redações vigentes à época dos fatos geradores.

Em apertada síntese, podemos inferir que se trata de medida excepcional, tendo espaço, tão somente, quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Continuando a construção de sua tese, a recorrente afirma que “*as irregularidades fiscais como suprimento irregular de caixa ou banco, passivo fictício ou inexistente, notas fiscais não lançadas, diferença a menor entre as declarações do contribuinte e as informações das operadoras de cartão de crédito e a diferença a maior entre os desembolsos e as receitas do contribuinte, constituem, nos termos do art. 23, II, da LICMS/PB, expressões de fundada suspeita de que os documentos e livros fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação, motivo pelo qual, deveria ter a autoridade fiscal, obrigatoriamente, realizado o arbitramento da base de cálculo das operações presumidas por um dos critérios previstos no parágrafo único, do mesmo art. 23.*”

Antes de tratarmos a respeito da base de cálculo para o caso em exame, faz-se necessário atentarmos para o fato que motivou a lavratura da peça acusatória em análise. Não podemos olvidar que, conforme já registrado alhures, o contribuinte está sendo denunciado por haver omitido saídas de mercadorias tributáveis, situação essa autorizada em razão de haver sido detectada a falta de registro de documentos fiscais nos livros próprios da empresa, bem como pela identificação de diferenças tributáveis nos Levantamentos Financeiros dos exercícios autuados.

Pois bem. Não obstante a defesa afirmar que a autoridade fiscal deveria realizar o arbitramento da base de cálculo das operações presumidas com base nos critérios estabelecidos no parágrafo único do artigo 23 da Lei nº 6.379/96, entendemos que, no caso em apreço, tal recurso se mostra inaplicável.

Imperioso compreendermos que o arbitramento só se legitima quando os valores (ou os preços) sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Dito isto, observemos que os valores que serviram de base de cálculo para a apuração do crédito tributário são exatamente os valores das notas fiscais não escrituradas (no caso da primeira denúncia), bem como os saldos deficitários apurados nos Levantamentos Financeiros (terceira acusação).

E não poderia ser diferente, uma vez que o que se busca alcançar são os montantes das vendas omitidas que possibilitaram (i) a aquisição das mercadorias acobertadas pelos documentos fiscais não escriturados pela empresa e (ii) a realização dos pagamentos dos saldos deficitários identificados nos Levantamentos Financeiros.

A respeito das notas fiscais omitidas, é incontroversa a validade jurídica que elas possuem, dado que se trata de documentos eletrônicos emitidos por contribuintes do ICMS, cujas emissões foram devidamente autorizadas pelos Fiscos de seus respectivos domicílios.

Em relação aos Levantamentos Financeiros, também não se questiona a legitimidade dos valores alocados às rubricas que os compõem. Tanto é fato que a recorrente não traz qualquer contraprova em relação aos montantes registrados pela fiscalização.

Diante deste cenário, não caberia à fiscalização lançar mão de arbitramento, vez que ausentes as condições estabelecidas nos incisos do artigo 23 da Lei nº 6.379/96, pois, diferentemente do que afirma a autuada, as denúncias não se constituem expressão de fundada suspeita de que os documentos fiscais e os valores registrados nos Levantamentos Financeiros não refletem o valor real da operação, o que afasta, *ipso facto*, a possibilidade de arbitramento, nos termos do art. 23, II, da Lei nº 6.379/96.

O silogismo dialético da recorrente, caso prosperasse, traria, como consequência imediata, a impossibilidade prática de se autuar qualquer contribuinte, no âmbito da legislação do ICMS do Estado da Paraíba, com base nas presunções de que tratam os artigos 3º, §§ 8º e 9º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB, à exceção da Conta Mercadorias.

Não há como se extrair entendimento diverso daquele já consolidado em relação aos valores das vendas omitidas para efeito de aplicação das presunções relativas previstas no ordenamento jurídico do Estado da Paraíba. Da mesma forma que, nos casos em exame, a receita omitida corresponde aos valores das notas fiscais não lançadas e à diferença positiva entre o somatório das despesas e o total das receitas no período; no caso do pagamento extra caixa, são os valores dos desembolsos não registrados no Caixa, etc.

A presunção, ou seja, a compreensão lógica que se extrai de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido não se limita ao fato em si, alcançando outros elementos a ele intrinsecamente associados, a exemplo da falta de lançamento de notas fiscais e seus respectivos valores para formação da base de cálculo do fato presumido. Sendo assim, para o caso em comento, não poderia o auditor fiscal lançar mão de qualquer tipo de arbitramento.

Ao destacarmos a expressão “para formação da base de cálculo” no parágrafo anterior, buscamos chamar atenção para um assunto sobre o qual já nos posicionamos em outras oportunidades e que merece atenção especial por parte desta Corte. Trata-se da inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio imposto (*gross up*).

Defendemos que, em todos os casos de omissão de saídas, a base de cálculo não é o valor omitido, mas deve ser calculado a partir deste, com a inclusão do ICMS na sua base de cálculo.

Para melhor compreensão, observemos as seguintes situações hipotéticas:

- a) Um contribuinte realiza venda de mercadorias acobertadas por nota fiscal no valor total de R\$ 100,00 (cem reais); enquanto outro realiza operação idêntica, porém sem emissão de documentação fiscal;
- b) Os produtos são sujeitos à tributação normal, sobre a qual incide a alíquota de 18% (dezoito por cento).

No primeiro caso, o contribuinte destaca o ICMS no valor de R\$ 18,00 (dezoito reais) e, considerando que o montante do imposto integra a sua base de cálculo, por força do comando insculpido no artigo 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96<sup>2</sup>, havemos de concluir que o valor da mercadoria corresponde a R\$ 82,00 (oitenta e dois reais).

Na situação em que não há emissão de nota fiscal, esta lógica resta prejudicada, pois não há como se concluir que o valor do imposto está contido no valor da venda. Destarte, na venda realizada no montante de R\$ 100,00 (cem reais), ao se aplicar diretamente a alíquota sobre o valor omitido, o ICMS está sendo calculado “por fora”.

Na primeira situação, a alíquota efetiva foi de 21,95% (vinte e um inteiros e noventa e cinco centésimos por cento). Já na segunda, correspondeu a 18% (dezoito por cento).

Em assim sendo, não deveria o Fisco exigir do contribuinte que omitiu receitas o ICMS “por fora”, sob pena de se instituir tratamento diferenciado (e mais favorável) àquele que se mostra em situação irregular.

No caso do exemplo anterior, a base de cálculo do imposto deveria ser R\$ 121,95 (cento e vinte e um reais e noventa e cinco centavos), valor este resultante da seguinte operação:

$$\text{R\$ } 100,00 / (0,82) = \text{R\$ } 121,95, \text{ sendo:}$$

R\$ 100,00 → valor das mercadorias vendidas;

0,82 → diferença entre a unidade e a alíquota interna (1-alíq. interna)

O raciocínio, convém anotarmos, não foge à regra do ICMS. Muito pelo contrário. Este procedimento é aplicável a situações já bastante conhecidas, a exemplo do cálculo do ICMS Importação e do ICMS Diferido do etanol anidro, quando adquirido em outra Unidade da Federação.

Neste norte, entendemos que, em todos os casos de omissão de saídas, a base de cálculo não é o valor omitido, mas deve ser calculado a partir deste, incluindo-se o ICMS na sua base de cálculo.

Feito o registro, voltemos ao caso concreto.

A tese recursal ora apresentada, em que pese trazer à baila questões que exigem uma análise mais acurada, subverte toda a lógica das presunções previstas na legislação tributária do Estado da Paraíba.

---

<sup>2</sup> Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

O Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba já enfrentou o tema em ocasiões outras, tendo se manifestado, em casos análogos, à maioria, pela validação do procedimento fiscal que utilizou, como valor da operação omitida, o montante das notas fiscais não escrituradas, a exemplos das decisões proferidas por meio dos Acórdãos nº 497/2019 e 664/19, da lavra dos ilustres Conselheiros Thaís Guimarães Teixeira e Petrônio Rodrigues Lima, respectivamente.

Para demonstrar a pertinência com a matéria em exame, convém trasladarmos um fragmento de cada um dos referidos acórdãos.

Acórdão nº 497/2019:

*“Ademais, ao contrário do que alega o contribuinte a base de cálculo está perfeitamente identificada, tanto no libelo basilar como nos demonstrativos instrutórios. Neste ponto, há que se destacar que não há qualquer arbitramento realizado pela Fiscalização quanto à base de cálculo apurada, haja vista que é decorrência lógica do próprio ilícito constatado: os recursos obtidos mediante omissões pretéritas de saídas de mercadorias tributáveis foram utilizados para aquisição de mercadorias, cujo lançamento deixou de ser realizado pelo contribuinte nos livros fiscais próprios.”*

Acórdão nº 664/2019:

*“Para esta acusação não pode haver outra base de cálculo, a não ser os valores das operações, cujas notas fiscais não foram registradas, pois seus pagamentos foram realizados sem comprovação de desembolso pelo caixa da empresa, ou seja, o numerário utilizado para liquidação da aquisição (valores das notas fiscais) foram advindos das omissões pretéritas de saídas de mercadorias tributáveis. Portanto, não há o que se falar em arbitramento da base de cálculo do ICMS, pois esta se encontra evidente, clara e precisa, nos documentos fiscais não lançados.”*

DA ALEGAÇÃO DE CONCORRÊNCIA ENTRE A PRIMEIRA E A TERCEIRA INFRAÇÃO

No caso dos Levantamentos Financeiros de 2012 e 2013, não há que se falar em concorrência com Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição, mesmo em se tratando de fatos geradores ocorridos no mesmo período, pois as receitas advindas das omissões pretéritas não se confundem, vez que parte delas foi utilizada para pagamentos das despesas registradas no Financeiro e outra parcela, para aquisição das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais não lançadas.

Haveria concorrência se, e apenas se, no Levantamento Financeiro, o auditor tivesse incluído valores para “compras de mercadorias ou bens para uso, consumo ou ativo fixo não lançadas no Livro Registro de Entradas” relativamente a notas fiscais que também houvessem embasado a denúncia de Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição, o que, no caso dos autos, não ocorreu.

Das planilhas anexadas às fls. 11 e 20, é possível verificar que não há qualquer registro de valores nos campos próprios para lançamento de compras “não lançadas no Livro Registro de Entradas.”

Passemos à análise individualizada das acusações.

### 0362 – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO

Além de caracterizar descumprimento de obrigação acessória, a falta de escrituração de documentos fiscais de entradas pode ganhar contornos mais amplos. Isto porque a legislação tributária do Estado da Paraíba incluiu esta conduta no rol daquelas que autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido.

Vejam os que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB<sup>3</sup>:

#### Lei nº 6.379/96:

*Art. 3º O imposto incide sobre:*

(...)

*§ 8º 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.*

#### RICMS/PB:

*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,*

<sup>3</sup> Redações vigentes à época dos fatos.

*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. (g. n.)*

A constatação desta omissão, em razão de remeter à venda de mercadorias tributáveis omitidas, caracteriza afronta ao disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB:

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;

Para aqueles que transgredirem os artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabelece a seguinte penalidade:

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;

A presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, contudo, é relativa, cabendo ao contribuinte a prova da sua improcedência, conforme prevê a parte final do *caput* do referido dispositivo.

Em sua peça recursal, a autuada defende o cancelamento do crédito tributário em razão de inexistência de perfeita subsunção do fato ocorrido no mundo fenomênico à hipótese de incidência.

Pois bem. Mister se faz pontuarmos que a presunção de omissão de saídas decorreu de autorização legal, ou seja, a fiscalização atuou em total observância ao que estabelece o artigo 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96.

Portanto, não há como acolhermos a pretensão da recorrente, haja vista a configuração do vínculo jurídico-tributário entre os sujeitos ativo e passivo a partir da ocorrência do fato gerador legalmente presumido.

Ressaltamos que este mesmo entendimento também é aplicável às demais presunções legais, incluindo-se, por óbvio, a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de Levantamento Financeiro.

Ao se contrapor à denúncia, a recorrente afirma que as provas contidas nos autos não se prestariam para dar suporte à acusação, uma vez que a fiscalização anexou apenas planilhas demonstrativas contendo a relação de documentos fiscais que não estariam registrados nos livros próprios da empresa.

Em verdade, qualquer omissão e/ou inconsistência que acarrete prejuízos à defesa do administrado contamina o lançamento tributário, tornando-o passível de anulação ou de reconhecimento da improcedência da denúncia, a depender do caso em concreto.

Na situação em tela, tem-se que as planilhas juntadas às fls. 18, 19, 26 e 27 contêm dados suficientes para que se possam extrair todas as informações sobre os documentos nelas indicados.

Esta consulta pode ser realizada pelo contribuinte por meio do Sistema ATF da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba (SER VIRTUAL), no endereço eletrônico [www.receita.pb.gov.br](http://www.receita.pb.gov.br), por meio do qual é facultada a realização de diversas pesquisas relacionadas à nota fiscal eletrônica, inclusive para detectar, por período, quais as NF-e que a ele foram destinadas (consulta genérica).

Acrescente-se, ainda, o fato de que, nas planilhas produzidas pela fiscalização, há a indicação de todas as “chaves de acesso” das NF-e, o que permite também a consulta específica de cada documento no ambiente nacional da NF-e, sendo, portanto, desnecessária a apresentação das cópias das notas fiscais para validar a acusação.

Destaque-se que, em se tratando de notas fiscais eletrônicas, o documento que detém validade jurídica é o arquivo digital, arquivo este que pode ser acessado a partir do número da sua chave de acesso. A NF-e é um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a Autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador.

O DANFE, por sua vez, nada mais é do que uma mera representação gráfica da NF-e.

Assim, para desconstituí-las como provas no caso destes autos, far-se-ia necessária a comprovação inequívoca de que as operações descritas nas NF-e não se efetivaram. Isto porque essas notas fiscais tiveram suas emissões autorizadas pelos Fiscos dos Estados de domicílio das empresas emitentes, sendo, portanto, documentos autênticos e dotados de validade jurídica.

Portanto, em oposição ao que preconiza a defesa, não se faz necessário, para dar suporte à denúncia, que seja comprovada a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento, pois, como já destacado, a existência de notas fiscais eletrônicas **autorizadas** obriga o contribuinte a registrá-las em seus livros próprios, salvo nos casos em que as mercadorias, comprovadamente, não foram a ele destinadas.

Neste ponto, abro um parêntese para discorrer acerca do artigo 159, IX, do RICMS/PB, o qual, não raramente, é citado nas defesas administrativas para embasar o argumento de que a apresentação de elementos que atestem a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa seria condição essencial para demonstrar a ocorrência da conduta infracional.

Este dispositivo legal, em verdade, apenas disciplina a obrigatoriedade de inclusão, na nota fiscal, de indicações relativas ao comprovante de entrega dos produtos. A compulsoriedade de inserção desta informação na nota fiscal visa, tão somente, ao controle pelas partes envolvidas na operação (remetente, destinatário e transportador).

Sendo assim, malgrado se tratar de requisito obrigatório da nota fiscal, não vincula o Fisco a obtê-los para comprovar a efetiva entrega das mercadorias ao destinatário indicado na nota fiscal. Vejamos o que dispõe o referido dispositivo:

Art. 159. A nota fiscal conterá, nos quadros e campos próprios, observada disposição gráfica dos modelos 1 e 1-A, as seguintes indicações:

(...)

IX - no comprovante de entrega dos produtos, que deverá integrar apenas a 1ª via da nota fiscal, na forma de canhoto destacável:

- a) a declaração de recebimento dos produtos;
- b) a data do recebimento dos produtos;
- c) a identificação e assinatura do recebedor dos produtos;

Neste norte, conclui-se que apenas a negativa de aquisição ou a alegação da necessidade de o Fisco comprovar o recebimento destas mercadorias não são suficientes para afastar a denúncia. Para certificar a regularidade de suas operações, competia à defesa demonstrar que efetuou a escrituração das notas fiscais relacionadas pela auditoria no Livro Registro de Entradas ou que não as registrou pelo fato de as mercadorias nelas consignadas não terem sido remetidas ao contribuinte.

Registre-se, por oportuno, que a recorrente não contestou, expressamente, a inclusão de quaisquer dos documentos relacionados pelo auditor fiscal.

Quanto à alegação acerca da impossibilidade de produção de prova negativa, ressalto que nem toda prova de fato negativo é uma prova diabólica.

O que a recorrente aponta como impossibilidade, ocorre com relativa frequência. Noutras palavras, em diversos casos, os sujeitos passivos comprovam que houve anulação de todas (ou de algumas) as operações acobertadas por notas fiscais indicadas pela auditoria. Tal fato é possível por meio de apresentação de notas fiscais de entrada emitidas pelos fornecedores, pela indicação de que há notas fiscais canceladas, etc.

No caso dos autos, a recorrente não apontou qualquer inconsistência/equívoco nos levantamentos realizados pela fiscalização.

Sendo assim, cabe-nos ratificar os termos da decisão recorrida.

0027 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS

A Conta Mercadorias – Lucro Presumido é uma técnica fiscal que se aplica aos casos em que o contribuinte não possui contabilidade regular, circunstância em que se arbitra o lucro de 30% (trinta por cento) sobre o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV. Caso o valor das vendas seja inferior ao CMV acrescido deste percentual de lucro, a legislação tributária estadual autoriza a fiscalização a lançar mão da presunção de que houve saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, nos termos do que dispõem os artigos 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96; 643, § 4º, II e 646 do RICMS/PB.

Na sentença recorrida, a nobre julgadora fiscal reconheceu a improcedência da acusação, considerando a técnica inapropriada para contribuintes optantes pelo regime diferenciado instituído pela Lei Complementar nº 123/06, sendo esta a situação da autuada, conforme atesta o extrato da consulta ao Sistema ATF da SEFAZ/PB abaixo reproduzido:

Início	Término	Razão social	Situação cadastral	Natureza jurídica	Tipo de estabelecimento	Tipo de unidade	Regime de apuração	Município
20/02/2008	20/02/2008	HERACLITO COSTA COMERCIO DE RACOES LTDA	ATIVO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	NORMAL	SANTA RITA
20/02/2008	25/10/2016	HERACLITO COSTA COMERCIO DE RACOES LTDA	ATIVO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA
25/10/2016	28/10/2016	HERACLITO COSTA COMERCIO DE RACOES LTDA	SUSPENSO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA
28/10/2016	03/10/2017	HERACLITO COSTA COMERCIO DE RACOES LTDA	ATIVO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA
03/10/2017	04/10/2017	HERACLITO COSTA COMERCIO DE RACOES LTDA	SUSPENSO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA
04/10/2017	18/09/2018	HERACLITO COSTA COMERCIO DE RACOES LTDA	ATIVO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA
18/09/2018	21/09/2018	HERACLITO COSTA COMERCIO DE RACOES LTDA	SUSPENSO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA
21/09/2018	06/10/2020	HERACLITO COSTA COMERCIO DE RACOES LTDA	ATIVO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA
06/10/2020	08/10/2020	HERACLITO COSTA COMERCIO DE RACOES LTDA	SUSPENSO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA
08/10/2020	---	HERACLITO COSTA COMERCIO DE RACOES LTDA	ATIVO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA

A fundamentação apresentada na sentença proferida pela instância prima tomou, como fundamento, o Acórdão nº 161/2019 do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, conforme se evidencia às fls. 91 a 94.

De fato, em diversas oportunidades, o CRF-PB já se manifestou neste sentido, deixando claro que, somente após o contribuinte haver sido excluído do Simples Nacional, o

Fisco está autorizado a autuá-lo com base na Conta Mercadorias – Lucro Presumido, o que não implica dizer que o contribuinte, enquanto enquadrado na sistemática da LC nº 123/06, esteja “blindado”. A fiscalização tem o poder-dever de verificar a regularidade de suas operações e/ou prestações de serviços, utilizando-se, para tanto, dos demais recursos de que dispõe para cumprir o seu mister.

Diante de todo o exposto e em observância à jurisprudência desta corte, confirmo o entendimento exarado pela julgadora monocrática e declaro improcedente o crédito tributário lançado a título de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias.

#### 0021 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO

A acusação ora em comento originou-se a partir da técnica de fiscalização denominada LEVANTAMENTO FINANCEIRO, cujo mecanismo de aferição proporciona analisar se houve equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos e o total das receitas auferidas no mesmo exercício, repercutindo em omissão de vendas sempre que as despesas superarem as receitas. Nessa hipótese, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, arrimado no parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB, já reproduzido anteriormente.

Destarte, considerando haver o contribuinte infringido a legislação tributária nos exercícios de 2012 e 2013 (*vide* demonstrativos às fls. 11 e 20), além de exigir o ICMS correspondente, o auditor fiscal propôs, como medida punitiva, a aplicação da multa inculpada no artigo 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96, também já transcrita quando da análise da primeira acusação.

Importante destacarmos que a autuada, também quanto a esta denúncia, não apresenta qualquer impugnação específica relativamente aos valores associados às rubricas que compõem os Levantamentos Financeiros.

Ainda que não tenha sido objeto do recurso voluntário, devemos atentar para a necessidade de ajustes nos Levantamentos Financeiros, em razão de haver sido constatada a existência de prejuízos brutos apurados com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e não tributadas nas Contas Mercadorias dos exercícios de 2012 e 2013 (fls. 13 e 22, respectivamente).

Em situações desta natureza, com o objetivo de corrigir possíveis superavaliações dos créditos tributários identificados nos Levantamentos Financeiros, deve-se proceder aos reparos necessários, expurgando, dos montantes tributáveis de cada exercício, a correspondente parcela dos prejuízos brutos da Conta Mercadorias referentes aos produtos com substituição tributária, isentos e não tributados.

Esta conduta vem sendo observada pelas instâncias administrativas de julgamento da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba como forma de se evitar o *bis in idem*. Como exemplo, vejamos a decisão proferida por meio do Acórdão nº 481/2017 da relatoria do Cons.º João Lincoln Diniz Borges, cuja ementa reproduzimos a seguir:

**OMISSÃO DE VENDAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PROVAS DOCUMENTAIS DA EXSTÊNCIA DE SALDOS BANCÁRIOS E DE DUPLICATAS A PAGAR. AJUSTES REALIZADOS. EXPURGO DE OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTA E/OU NÃO TRIBUTADA. FALTA DE REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Diferença tributável apurada por meio do Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido. In casu, a apresentação de provas documentais acerca da existência de saldos bancários e de duplicatas a pagar, não consideradas no procedimento inicial, além da constatação de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária e/ou não tributadas apurado em levantamento da Conta Mercadorias, fizeram derrocar a exigência fiscal apoiada na presunção esculpida no ordenamento tributário.

Isto posto, refizemos o cálculo para apuração da diferença tributável e obtivemos os seguintes resultados:

<b>EXERCÍCIO - 2012</b>	
DIFERENÇA TRIBUTÁVEL ORIGINAL APURADA NO LEVANTAMENTO FINANCEIRO	R\$ 229.054,63
(-) PREJUÍZO BRUTO COM MERC. SUJEITAS À SUBST. TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS	R\$ 218.065,77
(=) DIFERENÇA TRIBUTÁVEL APURADA	R\$ 10.988,86
ICMS DEVIDO <sup>4</sup>	R\$ 1.868,11
MULTA <sup>5</sup>	R\$ 1.868,11
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO	<b>R\$ 3.736,22</b>
<b>EXERCÍCIO - 2013</b>	
DIFERENÇA TRIBUTÁVEL ORIGINAL APURADA NO LEVANTAMENTO FINANCEIRO	R\$ 201.435,38
(-) PREJUÍZO BRUTO COM MERC. SUJEITAS À SUBST. TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS	R\$ 198.773,67
(=) DIFERENÇA TRIBUTÁVEL APURADA	R\$ 2.661,71
ICMS DEVIDO	R\$ 452,49
MULTA	R\$ 452,49
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO	<b>R\$ 904,98</b>

## DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

<sup>4</sup> Diferença tributária apurada x 17% (dezessete por cento).

<sup>5</sup> Calculada com base no artigo 82, V, "F", da Lei nº 6.379/96.

Feitos os ajustes necessários, o crédito tributário efetivamente devido pela recorrente passou a apresentar a seguinte configuração:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO (R\$)
0362 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO	jan/12	1.682,09	1.682,09	0,00	0,00	1.682,09	1.682,09	3.364,18
	fev/12	4.146,40	4.146,40	0,00	0,00	4.146,40	4.146,40	8.292,80
	mar/12	2.781,83	2.781,83	0,00	0,00	2.781,83	2.781,83	5.563,66
	abr/12	357,71	357,71	0,00	0,00	357,71	357,71	715,42
	mai/12	1.256,10	1.256,10	0,00	0,00	1.256,10	1.256,10	2.512,20
	jun/12	4.214,20	4.214,20	0,00	0,00	4.214,20	4.214,20	8.428,40
	jul/12	3.547,93	3.547,93	0,00	0,00	3.547,93	3.547,93	7.095,86
	ago/12	5.752,56	5.752,56	0,00	0,00	5.752,56	5.752,56	11.505,12
	set/12	2.317,94	2.317,94	0,00	0,00	2.317,94	2.317,94	4.635,88
	out/12	840,13	840,13	0,00	0,00	840,13	840,13	1.680,26
	nov/12	3.237,53	3.237,53	0,00	0,00	3.237,53	3.237,53	6.475,06
	dez/12	374,96	374,96	0,00	0,00	374,96	374,96	749,92
	jan/13	2.150,14	2.150,14	0,00	0,00	2.150,14	2.150,14	4.300,28
	fev/13	1.527,76	1.527,76	0,00	0,00	1.527,76	1.527,76	3.055,52
	mar/13	2.207,20	2.207,20	0,00	0,00	2.207,20	2.207,20	4.414,40
	abr/13	6.537,08	6.537,08	0,00	0,00	6.537,08	6.537,08	13.074,16
	mai/13	6.161,29	6.161,29	0,00	0,00	6.161,29	6.161,29	12.322,58
	jun/13	743,46	743,46	0,00	0,00	743,46	743,46	1.486,92
	jul/13	6.614,23	6.614,23	0,00	0,00	6.614,23	6.614,23	13.228,46
	ago/13	2.863,96	2.863,96	0,00	0,00	2.863,96	2.863,96	5.727,92
set/13	1.737,34	1.737,34	0,00	0,00	1.737,34	1.737,34	3.474,68	
out/13	5.212,18	5.212,18	0,00	0,00	5.212,18	5.212,18	10.424,36	
nov/13	7.786,38	7.786,38	0,00	0,00	7.786,38	7.786,38	15.572,76	
dez/13	4.471,71	4.471,71	0,00	0,00	4.471,71	4.471,71	8.943,42	
0027- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS	01/01/2014 a 31/12/2014	52.405,26	52.405,26	52.405,26	52.405,26	0,00	0,00	0,00
0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2012 a 31/12/2012	38.939,29	38.939,29	37.071,18	37.071,18	1.868,11	1.868,11	3.736,22
	01/01/2013 a 31/12/2013	34.244,01	34.244,01	33.791,52	33.791,52	452,49	452,49	904,98
<b>TOTAIS (R\$)</b>		<b>204.110,67</b>	<b>204.110,67</b>	<b>123.267,96</b>	<b>123.267,96</b>	<b>80.842,71</b>	<b>80.842,71</b>	<b>161.685,42</b>

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos. Contudo, em observância à jurisprudência do CRF-PB, altero, de ofício, a decisão singular e julgo parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00002730/2017-39, lavrado em 20 de novembro de 2017 contra a empresa HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA., declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 161.685,42 (cento e sessenta e um mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e quarenta e dois centavos), sendo R\$ 80.842,71 (oitenta mil, oitocentos e

quarenta e dois reais e setenta e um centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/c o artigo 646, *caput* e parágrafo único, todos do RICMS/PB e R\$ 80.842,71 (oitenta mil, oitocentos e quarenta e dois reais e setenta e um centavos) de multas por infração, com fundamento no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 246.535,92 (duzentos e quarenta e seis mil, quinhentos e trinta e cinco reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 123.267,96 (cento e vinte e três mil, duzentos e sessenta e sete reais e noventa e seis centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração.

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

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 29 de junho de 2021.

Sidney Watson Fagundes da Silva  
Conselheiro Relator

