

PROCESSO Nº 0465862018-9

ACÓRDÃO Nº 0588/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: BOM A BESSA COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: LUIZ MÁRCIO DE BRITO MARINHO

Relatora: CONS.^a SUPLENTE LARISSA MENESES DE ALMEIDA

Relator Voto Divergente: CONS.^o PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. PROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.

- O aumento das disponibilidades com valores monetários sem respaldo documental na Conta Caixa denuncia a presunção “juris tantum” da prática de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

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

A C O R D A M à maioria, acompanhando o voto divergente do Conselheiro Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, os conselheiros Sidney Watson Fagundes da Silva e Aderaldo Gonçalves do Nascimento Júnior (Suplente), pelo provimento do Recurso de Ofício, para reformar a decisão recorrida e julgar procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00000364/2018-64, lavrado em 13 de abril de 2018 em desfavor da empresa BOM A BESSA COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA, inscrição estadual nº 16.162.713-7, declarando devido o crédito tributário no montante de R\$ 474.242,92 (quatrocentos e setenta e quatro mil, duzentos e quarenta e dois reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 237.121,46 (duzentos e trinta e sete mil, cento e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I; 160, I; c/fulcro na alínea “b” do Inciso I do art. 646, todos do RICMS/PB e R\$ 237.121,46 (duzentos e trinta e sete mil, cento e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96.

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

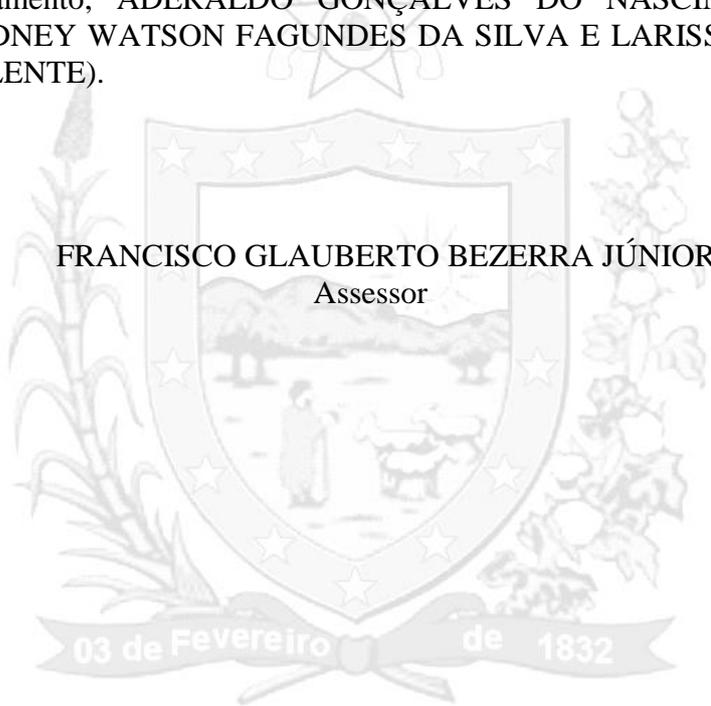
P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 08 de novembro de 2021.

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro Relator Voto Divergente

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR (SUPLENTE), SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE).



FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor

PROCESSO N° 0465862018-9
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS -
GEJUP
Recorrida: BOM A BESSA COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
SEFAZ - JOÃO PESSOA
Autuante: LUIZ MARCIO DE BRITO MARINHO
Relatora: CONS.^a SUPLENTE LARISSA MENESES DE ALMEIDA

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS
TRIBUTÁVEIS. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA.
PROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO. REFORMADA A DECISÃO
RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.
RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.

- O aumento das disponibilidades com valores monetários sem
respaldo documental na Conta Caixa denuncia a presunção “juris
tantum” da prática de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

RELATÓRIO

A presente demanda teve início por meio do Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00000364/2018-64(fl. 2), lavrado em 13 de abril de 2018, em desfavor da empresa epigrafada, no qual consta a seguinte acusação:

0561 - SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA >> *Contrariando dispositivos legais, o contribuinte suprimiu irregularmente o Caixa com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido.*

O Representante Fazendário constituiu o crédito tributário no valor total de R\$ 474.242,92 (quatrocentos e setenta e quatro mil, duzentos e quarenta e dois reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 237.121,46 (duzentos e trinta e sete mil, cento e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I; 160, I; c/c Art. 646, I alínea “b” todos do RICMS/PB, aprov. p/Dec. n.18.930/97; e R\$ 237.121,46 (duzentos e trinta e sete mil, cento e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, alínea “F”, da Lei 6379/96.

Documentos instrutórios anexos às fls. 3 a 9 dos autos.

Notificado desta ação fiscal, em 8 de maio de 2018, via edital publicado no DO-eletrônico da SEFAZ/PB (fls. 13-14), a autuada interpôs impugnação, tempestiva, às fls. 16 a 27, dos autos, alegando, em síntese:

- que há de ser reconhecida a nulidade do auto de infração, diante da necessidade de a fiscalização atender a obrigatoriedade de realizar o

arbitramento da base de cálculo nas hipóteses de omissão de saídas de mercadorias, quando da presunção legal contida nos §§8º e 9º do art. 3º combinado com art. 18 c/c 23 e seu parágrafo único, ambos da Lei nº 6.379/96;

- que a situação apurada pelo fisco se baseia na presunção legal de omissão de saídas, diante da ocorrência de suprimento irregular de caixa, onde a base de cálculo não é alcançada pelo valor das operações apuradas, visto não refletir o valor real da operação mercantil presumidamente vendidas e omitidas, cabendo a adoção da aferição indireta da base de cálculo quando ficar caracterizada fundada suspeita de que os documentos não mereçam fé nas hipóteses apuradas de suprimento irregular de caixa, sendo necessária sua determinação por meio do arbitramento, na forma preconizada pelos art. 18 e 23 da Lei do ICMS, situação que macula de nulidade a Infração, por falta de cumprimento da liturgia procedimental de arbitramento da base de cálculo;

- que, também, deve ser reconhecida a ocorrência de nulidade, diante da ausência de lavratura dos termos de início e de encerramento da fiscalização, de acordo com o que determina o art. 37 da Lei do PAT, implicando em vício formal caracterizador de nulidade absoluta, com prejuízo provocado a defesa quanto à compreensão dos critérios utilizados para a aferição da base de cálculo.

- que há de ser declarada a improcedência desta acusação fiscal, face a ocorrência do “bis in idem”, com a denúncia apurada de não lançamento de notas fiscais de aquisição, constante no Auto de Infração nº 93300008.09.00000363/2018-10 lavrado para os mesmos exercícios fiscalizados;

- que a medida fiscal é improcedente pois os autos foram instruídos, apenas, com planilhas elaboradas pelo próprio autor da exação, sem que fossem apresentados os documentos contábeis (livros) comprobatórios dos registros tidos como irregulares;

- que competente a autoridade fiscal a prova do fato constitutivo, na forma dos artigos 149, IV e 196 do CTN, onde deve ser respeitado o princípio documental com apresentação de provas documentais pertinentes a comprovação do lançamento contábil dos suprimentos irregulares, situação que macula de improcedência o feito fiscal;

Ao final, pugna pelo provimento de sua impugnação afim de que seja julgado improcedente o auto de infração, requerendo, ainda, a intimações sejam endereçadas ao escritório dos advogados procuradores com endereço firmado na procuração anexada.

Declarados conclusos os autos (fl. 29), com inexistência nos autos de informação acerca de antecedentes fiscais, foram os mesmos encaminhados à Gerência de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, e distribuídos para o(a) julgador(a) fiscal, João Lincoln Diniz Borges, que julgou IMPROCEDENTE o auto de infração em apreço, recorrendo de ofício da decisão, nos termos do art. 80, da Lei nº 10.094/2013, e conforme a ementa abaixo transcrita:

**OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.
SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. AUSÊNCIA DE PROVAS**

*DOCUMENTAIS DA ORIGEM DOS LAÇAMENTOS INCIDIÁRIOS.
ILIQUIDEZ E INCERTEZA. DENÚNCIA NÃO COMPROVADA.*

- Restou comprovada a falta de liquidez e certeza do crédito tributário calcado na acusação de que o contribuinte teria realizado suprimento irregular de Caixa. O fato infringente descrito careceu de prova material, fato evidenciado na incapacidade de análise da repercussão tributária dos procedimentos fiscais elaborados, tendo em vista a falta de comprovação da origem e identificação dos recursos, tidos como fornecedores irregulares de Caixa, sucumbindo, assim, o lançamento indiciário realizado.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância, via postal, em 10 de dezembro de 2020, a empresa não mais se manifestou nos autos.

Remetidos ao CRF-PB, foram os autos distribuídos à Ilustre Conselheira Larissa Meneses de Almeida, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

O processo foi incluído na pauta da 211ª Sessão de julgamento da Segunda Câmara de Julgamento do CRF-PB, realizada em 21 de outubro de 2021, tendo a Conselheira Relatora apresentado seu voto para manter a decisão recorrida com base no reconhecimento de insuficiência de provas.

Considerando a necessidade de uma análise mais detalhada acerca da matéria, o ilustre Conselheiro Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon pediu vista dos autos, naquela oportunidade, para melhor apreciar o tema.

Na 211ª Sessão de julgamento da Segunda Câmara de Julgamento do CRF-PB, realizada em 08 de novembro de 2021, o ilustre Conselheiro autor do pedido de vistas, apresentou voto divergente, que repercutiu em valoroso debate entre os membros desta Respeitável Câmara de Julgamento, e cujo entendimento ali esposado foi seguido por mim, no momento da votação, em todos os pontos, **EXCETO** no que tange ao indeferimento do pleito de Intimação Endereçada ao Escritório do Advogado apresentado pela autuada, e cujas razões da divergência ora apresentada, encontram-se consignadas neste voto.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame o recurso *de ofício*, interposto em face da decisão de primeira instância, que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000364/2018-64(fl. 2), lavrado em 13 de abril de 2018, em desfavor da empresa epigrafada.

DOS FUNDAMENTOS DA DIVERGÊNCIA
Intimação Endereçada ao Escritório do Advogado

Conforme bem pontuado pelo Ilustre Relator, “o processo administrativo não está adstrito aos mesmos rigores do processo judicial, sendo regido, em virtude do princípio da legalidade, pelas determinações normativas que estipulem as formalidades essenciais ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório pelo administrado”. E nesse ponto hei de acrescentar ainda, por sua pertinência, os princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da razoabilidade, que também norteiam as diretrizes do processo administrativo.

Nesse ínterim, cumpre destacar que, no que tange as intimações, a Lei nº 10.094/2013, que dispõe, entre outros temas, sobre o Ordenamento Processual Tributário e o Processo Administrativo Tributário, estabeleceu, em seu art. 11, as formas de realização desse ato, sendo oportuno transcrever os seguintes trechos:

Art. 11. Far-se-á a intimação:

(...)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao endereço eletrônico disponibilizado ao sujeito passivo pela Administração Tributária Estadual, observado o art. 4º-A desta Lei;

(...)

§ 9º Para efeitos do disposto no inciso II do “caput” deste artigo, a intimação, quando o sujeito passivo não estiver com sua inscrição ativa perante o Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado, deverá ser realizada:

I - no endereço do sócio administrador da empresa;

II - no endereço do representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS, caso a pessoa jurídica não tenha sócio administrador;

III - por edital, publicado no Diário Oficial Eletrônico – Doe-SER, no caso de devolução do Aviso de Recebimento (AR) sem lograr êxito na entrega da intimação, nos termos dos incisos I e II deste parágrafo.

§ 10. Para efeitos do § 9º e em caso de endereço desatualizado no CCICMS/PB, fica facultado ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes a este Processo.

Da exegese dos dispositivos legais supra infere-se que, aos contribuintes que não mais se encontrem com inscrição estadual ativa, a Lei nº 10.094/13, em seu artigo 11, § 10, atribui ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS a prerrogativa de indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes ao processo do qual seja parte.

Nesse ponto, cumpre trazer à tona que o contribuinte teve sua inscrição estadual suspensa em agosto de 2018 e, em sequência, foi efetivado seu cancelamento em outubro de 2021, conforme se extrai da consulta realizada ao sistema ATF desta Secretaria.

Observa-se, portanto, que o contribuinte atende as condições estabelecidas nos §§ 9º e 10 do artigo 11 da Lei nº 10.094/13, haja vista se enquadrar na hipótese de

contribuinte que não mais se encontra com inscrição estadual ativa. Posto que, consoante depreende-se da imagem acima, o contribuinte só foi detentor do status “ATIVO” até 07/08/2018.

Parece óbvio, mas cumpre frisar que, a prerrogativa de indicar endereço para intimações, prevista no dispositivo retromencionado, só não se aplica nos casos de contribuintes com inscrição estadual “ATIVA”. Logo, seja em caso de suspensão, seja em caso de cancelamento de inscrição estadual, não há que se falar em inscrição ativa, posto que são conceitos antagônicos.

Assim, não estando o contribuinte com sua inscrição estadual ATIVA, é indiscutível, para essa relatoria, a autorização expressa inserta nos §§ 9º e 10 do artigo 11 da Lei nº 10.094/13 dada ao sócio administrador da empresa, ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS, para indicar endereço no Processo Administrativo Tributário do qual faça parte para intimação dos respectivos atos.

Nesse espeque, com a máxima vênia ao entendimento esposado no voto original, é inegável que assiste ao contribuinte o direito de indicar endereço para recebimento de intimações/notificações relativas ao presente feito.

Registre-se que a solicitação fora expressamente formulada na impugnação e junto com ela foi anexada a pertinente procuração, conforme documentos de fls.16 a 27 dos autos.

E com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, para reformar a sentença monocrática que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00000364/2018-64, lavrado em 13 de abril de 2018, em desfavor da empresa BOM A BESSA COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA., devidamente qualificada, nos autos, devidamente qualificada, declarando devido o crédito tributário no montante de R\$ 474.242,92 (quatrocentos e setenta e quatro mil, duzentos e quarenta e dois reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 237.121.46 (duzentos e trinta e sete mil, cento e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I; 160, I; c/fulcro na alínea “b” do Inciso I do art. 646, todos do RICMS/PB e R\$ 237.121.46 (duzentos e trinta e sete mil, cento e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por videoconferência, em 08 de Novembro de 2021.

Larissa Meneses de Almeida
Conselheira Relatora

Processo nº 0465862018-9
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Recorrida: BOM A BESSA COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA
Autuante: LUIZ MÁRCIO DE BRITO MARINHO
Relator Voto Divergente: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. PROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.

- O aumento das disponibilidades com valores monetários sem respaldo documental na Conta Caixa denuncia a presunção “juris tantum” da prática de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

VOTO DIVERGENTE

Em análise nesta Corte, o recurso de ofício interposto contra decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000364/2018-64, lavrado em 13 de abril de 2018 em desfavor da empresa BOM A BESSA COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA, inscrição estadual nº 16.162.713-7.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte denúncia, *ipsis litteris*:

0561 - SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte supriu irregularmente o Caixa com recursos oriundos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.

Em decorrência deste fato, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido o artigo 158, I; Art. 160, I; c/fulcro na alínea “b” do Inciso I do art. 646, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 474.242,92 (quatrocentos e setenta e quatro mil, duzentos e quarenta e dois reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 237.121.46 (duzentos e trinta e sete mil, cento e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 237.121.46 (duzentos e trinta e sete mil, cento e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 03 a 14.

Depois de cientificada por meio de Edital nº 00077/2018, publicado no DO-e Sefaz em 08 de maio de 2018, a autuada, por intermédio de seu advogado, protocolou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 16 a 27), por meio da qual alegou, em síntese, que:

- a) Não foi realizado o arbitramento da base de cálculo quando da presunção de omissão de saídas pretéritas;
- b) O auto não se fez acompanhar do Termo de Início e Encerramento de Fiscalização;
- c) Há concorrência entre as acusações de infração por não lançamento de notas fiscal e suprimento irregular de caixa (A.I. 933.00008.09.0000363/2018-10);
- d) A fiscalização não comprovou o lançamento contábil dos suprimentos irregulares;

Ato contínuo, foram os autos conclusos (fls. 29) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais- GEJUP, distribuídos ao julgador fiscal João Lincoln Diniz Borges, que decidiu pela improcedência da exigência fiscal.

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

Cientificada da decisão proferida pela instância prima, por meio de DT-e, em 10 de dezembro de 2020, a autuada não mais se manifestou nos autos.

Remetidos ao CRF-PB, foram os autos distribuídos à Ilustre Conselheira Larissa Meneses de Almeida, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

O processo foi incluído na pauta da 211ª Sessão de julgamento da Segunda Câmara de Julgamento do CRF-PB, realizada em 21 de outubro de 2021, tendo a Conselheira Relatora apresentado seu voto para manter a decisão recorrida com base no reconhecimento de insuficiência de provas, senão veja-se as seguintes passagens do Voto apresentado:

A bem da verdade, da análise de todo os documentos que amparam o contexto acusatório, in casu, verifica-se que, de fato, eles se mostram insuficientes para a fiel determinação da matéria objeto da exigência tributária, e incapazes de indicar a origem das diferenças apuradas nas planilhas elaboradas pela fiscalização (fls. 03 – 09), resultando, por conseguinte, na iliquidez e incerteza no crédito tributário.

Considerando a necessidade de uma análise mais detalhada acerca da matéria, pedi vista dos autos para melhor apreciar o tema.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir, da empresa BOM A BESSA COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA, crédito tributário decorrente de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis identificadas por meio do suprimento irregular de caixa, relativo aos períodos de 2014 e 2015.

Inicialmente, convém registrar a metodologia que será utilizada para apresentação, pelo relator, das premissas normativas necessárias a garantir segurança jurídica aos contribuintes, ou seja, a exposição transparente da base e dos termos jurídicos

que buscam pacificar o conflito existente entre a Fazenda Pública e o sujeito passivo, para que, dessa forma, havendo irresignação de uma das partes, seja viável a fiscalização da atuação administrativa.

A Lei nº 10.094/2013 estabeleceu em seu art. 75 e 85 os elementos essenciais da decisão monocrática e do Acórdão, determinando que o *decisum* apresente a seguinte estrutura:

Art. 75. A decisão de primeira instância conterá:

I - o relatório, que será uma síntese do processo, devendo mencionar:

a) a qualificação do autuado;

b) os fundamentos do auto de infração;

c) os fundamentos da impugnação;

II - os fundamentos de fato e de direito;

III - a indicação dos dispositivos legais aplicados;

IV - a quantia devida, as penalidades impostas e os tributos exigíveis, quando for o caso;

V - a conclusão;

VI - a ordem de intimação;

VII - recurso de ofício para instância superior, quando for o caso.

(...)

Art. 85. O acórdão proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais substituirá a decisão recorrida naquilo que tiver sido objeto do recurso e, observará, no que couber, os requisitos estabelecidos no art. 75 desta Lei, sem prejuízo do que estiver previsto em legislação.

É evidente que a interpretação do dispositivo não pode ser realizada de forma isolada, desconsiderando todas as outras determinações contidas no sistema normativo, como os princípios constitucionais da eficiência (*caput* do art. 37), razoável duração do processo e celeridade (inciso LXXVIII do art. 5º)¹ da administração pública, pois, a depender do caminho trilhado, poderá ser impactado o funcionamento da máquina pública.

Pois bem, após a vigência do Código de Processo Civil de 2015, a questão da fundamentação das decisões judiciais também foi enfrentada nos Tribunais Superiores, sendo investigado o alcance do inciso IV do § 1º do art. 489, *in verbis*:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

¹ Art. 5º...

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a **razoável duração do processo** e os meios que garantam a **celeridade** de sua tramitação.

(...)

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé. (grifos acrescidos).

Sobreleva notar que o inciso IV do § 1º do art. 489 do Código de Processo Civil impõe a necessidade de enfrentamento pelo julgador dos argumentos que possuam aptidão para infirmar a fundamentação do julgado embargado.

Segundo o Superior Tribunal de Justiça, tal disposição significa que “o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes”, conforme é possível verificar o resultado do debate judicial que estabeleceu o verdadeiro conteúdo da norma:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça,

sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinare tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016) (grifos acrescidos)

Ora, se no âmbito judicial tal posicionamento é válido, é legítimo concluir que tal premissa deve ser adotada também na esfera administrativa, até mesmo pelo simples motivo de não existir determinação legal que exija que todos os pontos sejam abordados, mas os fundamentos de fato e de direito que influenciaram o resultado do julgamento.

Ademais, o Decreto nº 9.830, de 10 de Junho de 2019, que regulamenta o disposto nos art. 20 ao art. 30 da denominada Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro, estabelece no § 3º do seu art. 2º o seguinte comando:

Motivação e decisão

Art. 2º A decisão será motivada com a contextualização dos fatos, quando cabível, e com a indicação dos fundamentos de mérito e jurídicos.

(...)

§ 3º A motivação poderá ser constituída por declaração de concordância com o conteúdo de notas técnicas, pareceres, informações, decisões ou propostas que precederam a decisão. (grifos acrescidos)

Deste modo, sem perder de vista a segurança jurídica exigida à resolução do contencioso administrativo, quando necessário, será adotado o instrumento acima delineado, para que se evitem protelações desnecessárias no andamento processual.

Considerando a diversidade de preliminares arguidas pelo contribuinte, a análise da matéria será efetuada de modo segmentado.

Preliminar - Ausência do obrigatório arbitramento da base de cálculo

O Conselho de Recursos Fiscais possui diversos precedentes sobre este tema apresentado pelo nobre causídico, tendo manifestado de forma reiterada e unânime a insustentabilidade do argumento da defesa, sendo conveniente transcrever os ensinamentos contidos no Acórdão nº 350/2021², de Relatoria do Consº Sidney Watson Fagundes da Silva, que assim se manifestou:

² Processo nº 1720812018-8

Registre-se, por oportuno, que a defesa não apresentou qualquer elemento de prova em seu favor, ou seja, não se desincumbiu do ônus de demonstrar a inocorrência da conduta infracional que lhe é imputada.

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.

De início, 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 o surgimento do vínculo jurídico-tributário entre os sujeitos ativo e passivo a partir da ocorrência do fato gerador legalmente presumido.

ACÓRDÃO Nº 350/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: ATACADÃO DOS ELETRODOMÉSTICOS DO NORDESTE LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ – CAMPINA GRANDE

Autuante: REMILSON HONORATO PEREIRA JÚNIOR

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

OMISSÃO DE SAÍDAS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - ARBITRAMENTO - INAPLICABILIDADE - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (ESTOQUE - DECRETO Nº 34.709/2013) - IRREGULARIDADE CONSTATADA - FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL - EQUÍVOCO NO PROCEDIMENTO FISCAL PARA APURAÇÃO DA PROPORCIONALIDADE - VÍCIO MATERIAL - NULIDADE - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL - AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DOS NÚMEROS DOS DOCUMENTOS FISCAIS - CERCEAMENTO DE DEFESA CONFIGURADO - NULIDADE - NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS - REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA NÃO EVIDENCIADA - IMPROCEDÊNCIA - REDUÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO - PRODUTOS INCLUÍDOS NO ANEXO 13 DO RICMS/PB - INFRAÇÃO NÃO EVIDENCIADA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- 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.

- O comando insculpido no artigo 8º do Decreto nº 34.709/13 impõe aos contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba o dever de apurar e recolher o imposto sobre o estoque de produtos relacionados no Anexo Único do referido normativo.

- Padece de nulidade por vício material o lançamento realizado com base em procedimento fiscal que apresenta incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos. In casu, restou caracterizado que o cálculo da proporcionalidade do montante de crédito tributário a ser estornado foi realizado equivocadamente.

- A indicação dos números dos documentos fiscais que acobertaram saídas de mercadorias tributadas sem destaque do valor do ICMS é elemento essencial para materializar o ilícito tributário e garantir ao contribuinte o direito à ampla defesa e ao contraditório.

- Não se sustenta a acusação de falta de recolhimento do ICMS por omissão de registro de notas fiscais nos livros próprios quando, no período dos fatos geradores, o contribuinte tinha saldo credor suficiente para suportar o débito levantado pela fiscalização.

- A falta de recolhimento do ICMS em virtude de redução indevida de base de cálculo se evidencia improcedente quando comprovado que os itens relacionados pela auditoria estão, de fato, enquadrados no Anexo 13 do RICMS/PB.

Ao se contrapor à acusação, a recorrente defende a reforma da decisão monocrática alegando que “a fiscalização simplesmente adotou os valores das notas fiscais de aquisição supostamente não registradas, as 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 6.379/963, 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.

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

³ Redações vigentes à época dos fatos geradores.

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.

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.

E não poderia ser diferente, uma vez que o que se busca alcançar são os montantes das vendas omitidas que possibilitaram a aquisição das mercadorias acobertadas pelos documentos fiscais não escriturados pela empresa.

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.

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 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; no pagamento extra caixa, são os valores dos desembolsos não registrados no Caixa; no Levantamento Financeiro, é diferença positiva entre o somatório das despesas e o total das receitas no período; 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 87/964, 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).

⁴ 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;

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:

$R\$ 100,00 / (0,82) = R\$ 121,95$, 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.

Parafraseando o eminente Cons^o Sidney Watson F. da Silva, não há como se acatar o argumento apresentado pelo ilustre procurador, pois os casos de arbitramento da base de cálculo do ICMS devem ser utilizados em obediência estrita às condições estabelecidas nos artigos 18 e 23 da Lei n^o 6.379/96. Ainda, que os valores utilizados pela fiscalização como base de cálculo são exatamente os decorrentes do suprimento irregular de caixa, pois, buscam alcançar os montantes das vendas omitidas que possibilitaram a reposição dos recursos do caixa, evitando, assim, que este apresentasse saldo credor.

Desta feita, presto minha homenagem e registro a concordância ao conteúdo do Acórdão n^o 350/2021, motivo pelo qual afasto a preliminar suscitada.

Preliminar - Ausência do Termo de Início e Encerramento de Fiscalização

O contribuinte suscita, com base no art. 37 da Lei do PAT⁵ e no art. 642 do RICMS/PB⁶, defesa preliminar que pugna o reconhecimento da nulidade decorrente de vícios de procedimento consistentes na falta de apresentação de Termo de Início e Encerramento da fiscalização.

Pois bem, no intuito de realizar uma avaliação ampla do caso, convém transcrever, em sua integralidade, a redação do art. 37 da Lei do PAT e do art. 642 do RICMS/PB, dispositivos que regulamentam os procedimentos de fiscalização:

Lei n^o 10.094/2013

⁵ Art. 37. Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações à legislação tributária:
(...)

§ 4^o O início e o encerramento do trabalho de auditoria da fiscalização, na situação que dispuser a legislação, devem ser feitos por termo escrito, lavrado pelo próprio autuante.

⁶ Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.
(...)

§ 1^o Para efeitos do disposto no “caput”, deverão, também, ser observadas as disposições contidas no art. 37 da Lei n^o 10.094, de 27 de setembro de 2013.

Art. 37. **Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal** para apuração das infrações à legislação tributária:

I - com a lavratura do termo de início de fiscalização;

II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação;

III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica;

IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado.

§ 1º O início do procedimento alcança todos aqueles que estejam diretamente envolvidos nas infrações porventura apuradas no decorrer da ação fiscal, somente abrangendo os atos que lhes forem anteriores.

§ 2º Quando houver indícios de infração, os bens ou mercadorias que estiverem envolvidos poderão ser retidos até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização, sendo o responsável cientificado da retenção e intimado a prestar as informações necessárias à identificação do sujeito passivo.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização deverão ser concluídos nos prazos definidos em legislação.

§ 4º O início e o encerramento do trabalho de auditoria da fiscalização, na situação que dispuser a legislação, devem ser feitos por termo escrito, lavrado pelo próprio autuante.

§ 5º O Auto de Infração e a Representação Fiscal na modalidade eletrônica serão disciplinados por ato do titular da Secretaria de Estado da Receita.

§ 6º A peça base será encaminhada à repartição preparadora, juntamente com os termos e documentos que a instruírem e bem assim, as coisas apreendidas, no prazo de 03 (três) dias úteis, a contar da data da ciência do sujeito passivo ou da declaração de recusa.

RICMS/PB

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

§ 1º Para efeitos do disposto no “caput”, deverão, também, ser observadas as disposições contidas no art. 37 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 2º Não exclui a espontaneidade a expedição de ofício ou notificação para regularização da situação fiscal do contribuinte, desde que integralmente atendida a solicitação no prazo de 10 (dez) dias.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização deverão ser concluídos em até 60 (sessenta) dias, prazo este prorrogável por igual período, desde que as circunstâncias ou complexidade dos serviços o justifiquem, a critério das Gerências Operacionais subordinadas à Gerência Executiva de Fiscalização.

§ 4º As diligências solicitadas deverão ser concluídas no prazo de 30 (trinta) dias, podendo ser prorrogado por igual período dependendo do nível de complexidade das tarefas a realizar, observado o disposto nos arts. 59 a 61 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 5º Constatada a prática de infração, será lavrado o Auto de Infração correspondente, consignando o período fiscalizado, livros e documentos examinados e quaisquer outras informações úteis à instrução do feito.

§ 6º Para efeitos do disposto no § 5º deste artigo, o Secretário de Estado da Receita poderá, mediante expedição de portaria, determinar o acréscimo de outros requisitos a serem inseridos no Auto de Infração ou na Representação Fiscal, bem como definir-lhes normas simplificadas e aprovar os seus modelos.

§ 7º O Auto de Infração poderá ser precedido de notificação.

§ 8º Na hipótese de Representação Fiscal, até a inscrição em Dívida Ativa, havendo erro formal, de cálculo ou a comprovação de pagamento anterior, atestados por parecer da fiscalização, o chefe da repartição preparadora do domicílio do contribuinte determinará, por despacho fundamentado, o seu

arquivamento e a correção do lançamento no sistema da Secretaria de Estado da Receita.

§ 9º Para efeitos do disposto no § 8º, arquivada a Representação Fiscal fica o contribuinte autorizado a proceder, quando for o caso, à retificação da Guia de Informação Mensal do ICMS - GIM ou da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

A avaliação dos dispositivos acima transcritos não deve ser realizada “em tiras”⁷, como pretende o contribuinte, desconsiderando o propósito almejado pela norma, que, em poucas palavras, busca estipular a regulamentação dos procedimentos fiscais para configuração da espontaneidade do contribuinte, bem como a responsabilidade funcional dos servidores públicos que extrapolem os prazos para a realização de suas atribuições.

Esclareço. Inicialmente, convém registrar que a Lei do PAT estabelece, no “caput” do art. 37, mecanismos alternativos de início de **procedimento fiscal**, restando expressamente autorizado o início do procedimento fiscal por meio de qualquer ato escrito por auditor fiscal, lavratura de termo de início, lavratura de termo de apreensão, bem como pela lavratura de auto de infração.

Ora, se a Lei autoriza o início do procedimento por meio da lavratura de Auto de Infração, resta patente que não há como se vincular a validade do instrumento aos Termos de Fiscalização, pois, como demonstrado, estes documentos visam delimitar a espontaneidade do contribuinte, bem como instrumentalizar o procedimento fiscal para fins de controle interno da administração pública.

Em suma, a legitimidade da atuação da autoridade fiscal prescinde da ordem de serviço ou termo de início, que deve ser considerado documento de utilização interna da Secretaria de Estado da Fazenda para que sejam delimitadas as regras pertinentes ao seu funcionamento.

Ademais, não há como se acatar o argumento relativo à falta de motivação do auto de infração decorrente da ausência de juntada dos Termos de Fiscalização, pois tal requisito do ato administrativo está materializado no inciso V do art. 41 da Lei do PAT, no qual consta a exigência de demonstração da descrição da infração, em suma, este requisito legal constitui o motivo pelo qual o Auto de Infração foi lavrado.

No presente caso, considerando que foi constatada a prática de infração, deve ser considerado acertado o procedimento adotado pela autoridade fiscal que encerrou o procedimento e lavrou o auto de infração, nos termos do art. 158, I; art. 160, I c/c art. 646, I, “b”, todos do RICMS/PB, em suma, o Auto de Infração demonstrou o resultado da ação fiscal, não ocorrendo qualquer prejuízo ou cerceamento ao contribuinte, uma vez que o direito ao contraditório e ampla defesa é exercido no transcorrer do contencioso administrativo.

Portanto, descabida a alegação de nulidade fundada na ausência de Termo de Início ou de Encerramento da ação fiscal.

Preliminar - Concorrência infrações – Auto de Infração nº 93300008.09.00000363/2018-10

⁷ No julgamento da ADPF 101 o Min. Eros Grau, ao abordar a questão da compreensão do direito, afirmou entendimento segundo o qual “não se interpreta o direito em tiras; não se interpretam textos normativos isoladamente, mas no seu todo”.

O recorrente sustenta que o procedimento adotado pelo autuante incorreu em concorrência de infrações, pois está sendo imputado ao contribuinte infrações idênticas, lastreadas na omissão de saídas pretéritas.

O Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba – CRF/PB já se manifestou sobre diversas espécies de concorrências de infrações, merecendo destaque a passagem do Acórdão nº 344/2018 que afirma o seu conceito:

Entende-se pela concorrência de infrações quando estas representam **efeitos de uma mesma causa**, apenas detectadas por diferentes processos de apuração. Neste prumo, não se pode autorizar lançamentos tributários simultâneos, visto que disto adviria figura do *bis in idem*, instituto não recepcionado pelo Direito Tributário Brasileiro. Frente a essa configuração, a infração de maior monta é continente da menor, que se desfaz na singularidade da origem única, diluindo-se no conteúdo da primeira de que é apenas parte⁸. (grifos acrescidos)

O Conselho de Recursos Fiscais já enfrentou tema semelhante ao abordar, no Acórdão nº 57/2019⁹, a possibilidade de configuração de *bis in idem* entre as acusações Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios e Insuficiência de Caixa, concluindo da seguinte forma:

Não teria reparos a fazer quanto à decisão de primeira instância, caso não verificasse que as Notas Fiscais referentes aos períodos 03/2008, 04/2008, 05/2008, 06/2008 e 07/2008, computadas nesta acusação, à

⁸ Acórdão nº 344/2018

PROCESSO Nº 0959382015-9

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente:NADJALINY CRUZ DE FREITAS FREIRE - ME.

Recorrida:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Repartição Preparadora:COLETORIA ESTADUAL DE PRIMEIRA CLASSE – MAMANGUAPE

Autuante:JOSE SERGIO DE ALENCAR CUNHA

Relatora:MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – CONCORRÊNCIA ENTRE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS APURADOS POR DIFERENTES METODOLOGIAS – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO – REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA.

Depreende-se da norma inserida no art. 646 do RICMS que, uma vez realizadas aquisições de mercadorias sem lançamento das respectivas notas fiscais nos livros próprios, presume-se a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido. Entende-se pela concorrência de infrações quando estas representam efeitos de uma mesma causa, apenas detectadas por diferentes processos de apuração. Neste prumo, não se pode autorizar lançamentos tributários simultâneos, visto que disto adviria figura do *bis in idem*, instituto não recepcionado pelo Direito Tributário Brasileiro. Frente a essa configuração, a infração de maior monta é continente da menor, que se desfaz na singularidade da origem única, diluindo-se no conteúdo da primeira de que é apenas parte.

⁹ **PROCESSO Nº 0868842013-0**

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Recorrida: GUTEMBERG DINIZ DE SOUZA - ME.

Repartição Preparadora: SUBGERÊNCIA DA RECEBEDORIA DE RENDAS DA GERÊNCIA REGIONAL DA QUARTA REGIÃO DA SER

Autuantes: JOAQUIM SOLANO DA SILVA NETO, FRANCISCO DE ASSIS LEMOS DE SOUZA FILHO

Relatora: CONS.^a THAIS GUIMARAES TEIXEIRA

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. BIS IN IDEM. AJUSTES. NULIDADE. ALTERADA, DE OFÍCIO, QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Deixar de registrar as entradas da empresa nos livros fiscais próprios é prenúncio de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

A apuração de insuficiência de Caixa denota a realização de pagamentos com recursos fora do Caixa escritural da empresa presumindo-se a ocorrência de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Comprovação do registro e falta de repercussão tributária de parte dos documentos fiscais, bem como, o *bis in idem*, caracterizado pela alocação de despesas em ambas as infrações, acarretaram a redução do crédito tributário.

exceção da Nota Fiscal nº 603, de 3/7/2008, excluída na instância singular, também, estão computadas na denúncia de Insuficiência de Caixa, para os mesmos períodos, acarretando a figura do bis in idem. Neste sentido, deve-se observar que as duas acusações tratam das receitas omitidas que foram utilizadas para fazer frente às despesas levantadas, assim, ao se computar a mesma despesa nas duas acusações estaremos incorrendo em bis in idem, devendo ser excluída a infração de menor monta.

No caso, a fiscalização demonstrou o suprimento irregular do caixa em relação a pagamento de parcelamento estadual, pagamento de empréstimo não identificado, pagamento de duplicata, pagamento de assessoria, a antecipação de cartão, pagamento do ICMS mensal e pagamento de títulos diversos, não restando comprovado a existência de utilização das receitas para o pagamento da mesma despesa nas duas acusações.

Assim, considerando que o contribuinte não impugnou especificamente os fatos, apresentando argumento genérico, e que o precedente do Conselho de Recursos Fiscais determina a demonstração de correlação entre as fontes materiais das infrações, deve ser aplicado o ônus processual previsto no parágrafo único do art. 56 da Lei nº 10.094/2013, afastando, portanto, a preliminar suscitada.

Preliminar - Ausência de prova

Conforme explicitado no relatório do voto, o motivo pelo qual houve solicitação do pedido de vista residiu na necessidade de reflexão quanto ao encaminhamento do presente caso, em razão do reconhecimento pela instância prima e pela ilustre Cons^a Relatora, no sentido da declaração de improcedência do lançamento pela inexistência de provas aptas a demonstrar a materialidade da infração.

Com a devida vênia aos argumentos apresentados pelo julgador monocrático e pela Cons^a Relatora, vislumbro que, da forma como foi instruído o processo, não há qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, pois as planilhas elaboradas pelo auditor fiscal, que são partes integrantes do auto de infração e estão disponibilizados no processo administrativo tributário, indicam de forma clara e precisa o procedimento de auditoria praticado, delimitando, de forma pormenorizada, todos os lançamentos efetuados na contabilidade do contribuinte, que não possuem lastro documental apto à validar seus registros, com indicação da data, nº do lançamento contábil, valor da partida, Natureza do lançamento (Débito/Crédito), Valor do ICMS correspondente e campo observações, no qual consta o detalhamento da natureza da operação.

Convém destacar: o contribuinte é detentor dos Livros Contábeis, ou seja, possui amplo acesso aos dados, sendo perfeitamente possível verificar a regularidade de cada operação e infirmar o lançamento apresentando os argumentos/provas que fulminem o crédito tributário, obedecendo ao comando inculcado no art. 56 da Lei do PAT, que estabelece a regulamentação da matéria atinente ao ônus da prova:

Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita.

Como demonstrado, a estruturação utilizada na planilha permite a perfeita identificação das operações realizadas pela empresa Autuada, uma a uma, fornecendo o substrato material para a constituição do crédito tributário.

Ademais, é princípio assente na doutrina e normas brasileiras de contabilidade de que os lançamentos contábeis correspondem ao registro formal que documenta uma transação, devendo obediência ao critério segundo o qual só deve ocorrer o registro caso exista um “custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis”¹⁰, ou seja, quando existir documentação comprobatória idônea.

Acerca da documentação contábil, a ITG 2000 (R1) – Escrituração Contábil estipula os seguintes parâmetros acerca da necessidade de comprovação do registro:

ITG 2000 (R1) – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Documentação contábil

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

28. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente.

Com base nos primados normativos da ciência contábil e buscando inspiração na impugnação apresentada pelo contribuinte urge ressaltar que é evidente que a prova da regularidade do lançamento cabe ao próprio contribuinte, ou seja, ocorrendo a indicação específica do lançamento, para que ocorra a desconstituição do crédito tributário, basta que o contribuinte apresente a denominada “partida dobrada”, ou seja, indique, com base em documentação contábil, a origem do crédito.

Vale ressaltar que o contribuinte possui Escrituração Contábil Digital para os períodos auditados, ou seja, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), dentre suas regras de segurança, exige validação do contribuinte (com assinatura digital) para transmissão dos dados, possuindo, portanto, validade jurídica para todos os fins, senão veja-se os dados das declarações:

Exercício 2014:

¹⁰ Norma Brasileira de Contabilidade – NBC – T1 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis:

83. Um item que se enquadre na definição de ativo ou passivo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se:

(a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e

(b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

84. Ao avaliar se um item se enquadra nesses critérios e, portanto, se qualifica para fins de reconhecimento nas demonstrações contábeis, é necessário considerar as observações sobre materialidade comentadas nos itens 29 e 30. O inter-relacionamento entre os elementos significa que um item que se enquadra na definição e nos critérios de reconhecimento de determinado elemento, por exemplo, um ativo, requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, uma receita ou um passivo.

SITUAÇÃO DO ARQUIVO DA ESCRITURAÇÃO			
Nome Empresarial:	SUPERMERCADO BOM A BESSA LTDA		
CNPJ:	11.114.285/0001-08	Nire:	25200507347
Período da Escrituração:	01/01/2014 a 31/12/2014		
Forma de Escrituração Contábil:	Livro Diário		
Natureza do Livro:	Livro Diário		
Identificação do arquivo(hash):	C2.92.6F.D2.81.0A.86.83.EB.86.57.A0.E1.9D.47.B9.7E.24.A0.8D-		

Consulta Realizada em: 03/11/2021 10:22:51

Resultado da Verificação

A escrituração visualizada é a mesma que se encontra na base de dados do SPED.

Situação Atual

AUTENTICADA

A escrituração encontra-se na base de dados do Sped e considera-se autenticada nos termos do Decreto nº 1.800/1996, com a alteração do Decreto nº 8.683/2016, e arts. 39, 39-A, 39-B da Lei nº 8.934/1994 com a alteração da Lei Complementar nº 1247/2014. O livro digital foi anteriormente analisado pela Junta Comercial e autenticado. A Junta Comercial gerou um arquivo com o Termo de Autenticação. Utilize o menu Consultar Situação => Termo de Autenticação, para ter acesso ao conteúdo da Autenticação.

Exercício 2015:

SITUAÇÃO DO ARQUIVO DA ESCRITURAÇÃO			
Nome Empresarial:	SUPERMERCADO BOM A BESSA LTDA		
CNPJ:	11.114.285/0001-08	Nire:	25200507347
Período da Escrituração:	01/01/2015 a 31/12/2015		
Forma de Escrituração Contábil:	Livro Diário		
Natureza do Livro:	Livro Diário		
Identificação do arquivo(hash):	B3.D2.FA.D8.C2.80.F3.BD.7A.1E.EC.69.11.C0.55.4E.59.AF.CC.C3-		

Consulta Realizada em: 03/11/2021 10:21:05

Resultado da Verificação

A escrituração visualizada é a mesma que se encontra na base de dados do SPED.

Situação Atual

Escrituração com NIRE AUTENTICADA

A escrituração encontra-se na base de dados do Sped e considera-se autenticada nos termos do Decreto nº 1.800/1996, com a alteração dada pelo Decreto nº 8.683/2016. O recibo de entrega constitui a comprovação da autenticação, nos termos do art. 39-B da Lei nº 8.934/1994, sendo dispensada qualquer outra autenticação (art.39-A da Lei nº 8.934/1994).

Ad Argumentandum tantum, a ECD permite ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, pois demonstra de forma clara as partidas dobradas dos lançamentos, sendo inconcebível afirmar que tais dados não possuem confiabilidade para realização de procedimentos fiscais.

Em suma, sendo o contribuinte detentor dos livros contábeis, caberia a ele a comprovação da regularidade dos lançamentos, demonstrando que ocorreram de acordo com as normas de contabilidade, ou seja, no caso, o ônus da prova recai ao contribuinte, nos termos do art. 56 da Lei do PAT.

Uma vez que a fiscalização demonstrou de forma particular cada lançamento, não há como se acatar a preliminar suscitada pelo contribuinte, segundo o qual não houve a comprovação da infração.

Diante de tal cenário, a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração em análise, indicando as irregularidades praticadas pelo contribuinte, com apresentação da materialidade da infração, situação que permite a verificação da regra-matriz de incidência.

Mérito – Suprimento Irregular de Caixa

Tal acusação encontra lastro legal na disposição contida nos artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB, especificamente, em seu inciso I, alínea “b”, que assim dispõe:

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. 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: (grifos acrescidos)

I – o fato de a escrituração indicar:

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

Ao ser comprovada a ocorrência de receita de origem não comprovada, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no supracitado art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Considerando a reforma da decisão da instância prima e que o contribuinte não apresentou qualquer defesa em relação ao mérito da questão, ratifico o procedimento realizado pela fiscalização, uma vez que foi demonstrado o suprimento a caixa não comprovado, não sendo possível admitir que o contribuinte aporte recursos ao caixa sem comprovar a origem documental dos mesmos.

Intimação Endereçada ao Escritório do Advogado

O processo administrativo não está adstrito aos mesmos rigores do processo judicial, sendo regido, em virtude do princípio da legalidade, pelas determinações normativas que estipulem as formalidades essenciais ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório pelo administrado.

No caso, a Lei nº 10.094/2013, que dispõe, entre outros temas, sobre o Ordenamento Processual Tributário e o Processo Administrativo Tributário, instituiu, em seu art. 4º-A, o DT-e e estabeleceu, em seu art. 11, as formas de realização de intimação, sendo oportuno transcrever os seguintes trechos:

Art. 4º-A. Fica instituída a comunicação eletrônica entre a Secretaria de Estado da Receita - SER e o sujeito passivo, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, sem prejuízo de outras disposições na forma prevista na legislação.

§ 1º A Secretaria de Estado da Receita utilizará a comunicação eletrônica para, dentre outras finalidades:

I - cientificar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos;

II - encaminhar notificações e intimações;

III - expedir avisos em geral.

§ 2º A legislação poderá estabelecer a obrigatoriedade ou a adesão mediante opção do sujeito passivo, da utilização do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, podendo dispensá-lo a quem a ele se obriga, bem como autorizá-lo a quem a ele não se obriga.

§ 3º A comunicação eletrônica será considerada pessoal para todos os efeitos legais.

§ 4º No interesse da Receita Estadual, a comunicação com o sujeito passivo credenciado a que se refere o § 8º do art. 11 poderá ser realizada mediante outras formas previstas na legislação.

(...)

Art. 11. Far-se-á a intimação:

(...)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao endereço eletrônico disponibilizado ao sujeito passivo pela Administração Tributária Estadual, observado o art. 4º-A desta Lei;

(...)

§ 9º Para efeitos do disposto no inciso II do “caput” deste artigo, a intimação, quando o sujeito passivo não estiver com sua inscrição ativa perante o Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado, deverá ser realizada:

I - no endereço do sócio administrador da empresa;

II - no endereço do representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS, caso a pessoa jurídica não tenha sócio administrador;

III - por edital, publicado no Diário Oficial Eletrônico - DOe-SER, no caso de devolução do Aviso de Recebimento (AR) sem lograr êxito na entrega da intimação, nos termos dos incisos I e II deste parágrafo.

§ 10. Para efeitos do § 9º e em caso de endereço desatualizado no CCICMS/PB, fica facultado ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes a este Processo.

Diante do arcabouço normativo supracitado, infere-se que o ordenamento processual administrativo prevê, **nas hipóteses de inscrição estadual inativa**, a possibilidade de o sócio administrador ou representante legal **constante no CCICMS**, indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação de atos referentes ao Processo (§ 10).

Observa-se, portanto, que não há qualquer lacuna normativa que justifique a aplicação subsidiária das regras relativas ao processo judicial, em outras palavras, estabelecidos os procedimentos que resguardem os direitos inerentes ao exercício da defesa administrativa, devem ser adotadas as providências processuais que obedeçam aos princípios constitucionais da eficiência (caput do art. 37) e celeridade (inciso LXXVIII do art. 5º)¹¹.

Ademais, há manifestação judicial no sentido inverso ao pretendido pelo contribuinte, ou seja, que declara a liberalidade para a adoção de procedimento relacionado com a intimação do advogado do administrado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ART. 23 DO DECRETO N.º 70.235/72 - INTIMAÇÃO POSTAL - PESSOA JURÍDICA - ENDEREÇO ELEITO PELO CONTRIBUINTE. 1. O impetrante, ora apelado, impetrou o presente *mandamus* pugnando pela invalidade do ato de intimação da decisão proferida em primeiro grau no processo administrativo, sustentando que a intimação foi realizada em lugar diverso do apontado em sua impugnação e recebida por pessoa estranha aos quadros da empresa. O MM. Juízo a quo, acolhendo os fundamentos aduzidos na inicial, julgou procedente o pedido formulado, declarando a nulidade do processo administrativo fiscal, desde a intimação do impetrante do julgamento da impugnação, decidum contra o qual agora se insurge a União. 2. **O contribuinte foi intimado, por via postal, em seu domicílio fiscal. Em que pese sustentar ter declinado outro endereço para receber as intimações, quando da apresentação de sua impugnação, e que o recebimento foi atestado por pessoa que não detinha poderes para tanto, não existe qualquer ressalva normativa no sentido de que a intimação deve ser feita na pessoa do advogado, na hipótese de haver procuradores constituídos pelo contribuinte, nem que o próprio destinatário ou pessoa por ele autorizada firme o documento.** 3. **A tese inicial - da necessidade de intimação da empresa através de seus advogados - implicaria em aplicar a mesma disciplina que rege o ato de citação judicial ao ato de mera intimação de decisão em processo administrativo. A intimação de atos de comunicação em processo administrativo não se reveste das mesmas exigências previstas em lei para efetivação da citação judicial, não estando o fisco obrigado a intimá-la na pessoa do advogado.** 4. No mais, se a intimação foi encaminhada ao destino correto, se pessoa que não deveria recebê-la o fez, ou ainda, se o fez e não repassou o importante documento às mãos dos seus efetivos destinatários, tais falhas jamais podem ser imputadas à autoridade notificante, mas ao próprio contribuinte, na administração do seu pessoal. 5. Remessa necessária e apelação interposta pela União providas.

(Tribunal Regional Federal da Segunda Região, Quarta Turma Especializada, Rel. Desembargador Federal Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha, AMS

¹¹ Art. 5º...

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a **celeridade** de sua tramitação.

(...)

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte:

200251100065655 – Apelação em mandado de segurança – 50001, Data da Decisão 06/12/2011, Publicação E-DJF2R – de 16/12/2011, pp. 202-203) (grifos acrescidos)

Entendimento semelhante também já foi adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), senão veja-se:

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR - ADMISSIBILIDADE - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - **Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária.** VALIDADE DE NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL NO DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO - **Considera-se recebida à correspondência fiscal enviada através de aviso postal com prova de recebimento, na data de sua entrega no domicílio do sujeito passivo, confirmado com a assinatura do receptor, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.** RECURSO VOLUNTÁRIO - INTEMPESTIVIDADE - Não se conhece de apelo à segunda instância, contra decisão de autoridade julgadora de primeira instância, quando formalizado depois de decorrido o prazo regulamentar de trinta dias da ciência da decisão. Recurso negado.

(Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Rel. Conselheiro Nelson Mallmann, Processo nº [10746.000585/2002-78](#), Acórdão nº 104-19376, Data da Sessão 11/06/2003) (grifos acrescidos)

QUEBRA - SIGILO BANCÁRIO - VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO - INFORMAÇÕES BANCÁRIAS - Lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial. INTIMAÇÕES - ATOS PROCESSUAIS - PROCURADOR - **Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária.** NOTIFICAÇÃO - VIA POSTAL - DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO - **Considera-se recebida a correspondência fiscal enviada através de aviso postal, com prova de recebimento, na data de sua entrega no domicílio do sujeito passivo, confirmado com a assinatura do receptor, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.** DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - AJUSTE ANUAL - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado. OMISSÃO DE RENDIMENTO - DEPÓSITO BANCÁRIO - ORIGEM NÃO COMPROVADA - LEI Nº 9.430, DE 1996, ART. 42 - Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o

ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS - INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS - Os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, em face da inexistência de previsão constitucional. MULTA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS - A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, desde que a irregularidade apurada seja decorrente de matéria questionada na referida intimação. ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente. Preliminares de nulidade rejeitadas. Preliminar de decadência acolhida. Recurso negado.

(Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Rel. Conselheiro Mohamad Toufic El Safadi, Processo nº [10945.001338/2004-12](#), Acórdão nº 104-20408, Data da Sessão 26/01/2005) (Grifos acrescidos)

Assim, resta configurado de forma patente a inexistência do direito pleiteado pelo contribuinte.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, para reformar a decisão recorrida e julgar procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00000364/2018-64, lavrado em 13 de abril de 2018 em desfavor da empresa BOM A BESSA COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA, inscrição estadual nº 16.162.713-7, declarando devido o crédito tributário no montante de R\$ 474.242,92 (quatrocentos e setenta e quatro mil, duzentos e quarenta e dois reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 237.121,46 (duzentos e trinta e sete mil, cento e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I; 160, I; c/fulcro na alínea “b” do Inciso I do art. 646, todos do RICMS/PB e R\$ 237.121,46 (duzentos e trinta e sete mil, cento e vinte e um reais e quarenta e seis centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96.

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

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 08 de novembro de 2021.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator do Voto Divergente