



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 1

PROCESSO Nº 1810712017-5

ACÓRDÃO Nº 0533/2022

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: INDÚSTRIA DE POLPA DE FRUTAS IDEAL LTDA.

2ª Recorrente: INDÚSTRIA DE POLPA DE FRUTAS IDEAL LTDA.

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

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

Autuante: IVONIA DE LOURDES LUCENA LINS

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ICMS DIFERIDO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO. IMPROCEDÊNCIA. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. PAGAMENTO EXTRA-CAIXA. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÃO NÃO COMPROVADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIOS DESPROVIDOS.

*- O ICMS diferido nas operações de saídas de frutas frescas de estabelecimento de produtor para estabelecimento industrial tem como base de cálculo as entradas do produto no estabelecimento industrializador, restando improcedente denúncia formulada tomando como fundamento de fato as notas fiscais de saída emitidas por ocasião das vendas de produção do estabelecimento.*

*- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. In casu, a simples alegação de negativa do recebimento das mercadorias, sem promover a contraprova, não é suficiente para desconstituir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.*

*- A infração de pagamento extracaixa estampada na inicial não corresponde aos fatos apurados pela Fiscalização, caracterizando um notório equívoco na eleição da infração no momento da lavratura do auto de infração, caracterizando um vício formal, insuscetível de correção nos autos, atraindo as normas dos art. 16 e 17 da Lei 10.094/2013.*



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 2

*- Meras transferências de valores da conta Bancos da empresa para a sua conta Caixa, ambas pertencentes ao ativo circulante, disponibilidades, por si só, não caracterizam suprimento irregular de Caixa.*

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 para manter a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002948/2017-93, lavrado em 12/12/2017, em face da empresa INDUSTRIA DE POLPA DE FRUTAS IDEAL LTDA, inscrição estadual nº 16.131.225-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no valor de **R\$ 39.059,48 (trinta e nove mil, cinquenta e nove reais e quarenta e oito centavos)**, sendo R\$ 19.529,74 (dezenove mil, quinhentos e vinte e nove reais e setenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I, 160, I, c/ fulcro art. 646, todos do RICMS/PB e R\$ 19.529,74 (dezenove mil, quinhentos e vinte e nove reais e setenta e quatro centavos) de multa por infração com arrimo no art. 82, V, “f”, da Lei 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado por indevido o quantum de **R\$ 1.535.002,97 (hum milhão, quinhentos e trinta e cinco mil, dois reais e noventa e sete centavos)**, sendo R\$ 795.237,90 (setecentos e noventa e cinco mil, duzentos e trinta e sete reais e noventa centavos) de ICMS e R\$ 739.765,07 (setecentos e trinta e nove mil, setecentos e sessenta e cinco reais e sete centavos), de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

Contudo, ressalto a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório no tocante a acusação de pagamento extracaixa, em função do vício formal indicado, nos termos do art. 173, II do CTN.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 13 de outubro de 2022.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA  
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente



**Estado da Paraíba**  
**Secretaria de Estado da Fazenda**  
**Conselho de Recursos Fiscais**

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 3

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, EDUARDO SILVEIRA FRADE E JULIANA JUSCELINO QUEIROGA LACERDA (SUPLENTE).

**SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR**  
Assessora



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 4

PROCESSO Nº 1810712017-5

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: INDÚSTRIA DE POLPA DE FRUTAS IDEAL LTDA.

2ª Recorrente: INDÚSTRIA DE POLPA DE FRUTAS IDEAL LTDA.

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

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

Autuante: IVONIA DE LOURDES LUCENA LINS

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ICMS DIFERIDO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO. IMPROCEDÊNCIA. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. PAGAMENTO EXTRA-CAIXA. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÃO NÃO COMPROVADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIOS DESPROVIDOS.

*- O ICMS diferido nas operações de saídas de frutas frescas de estabelecimento de produtor para estabelecimento industrial tem como base de cálculo as entradas do produto no estabelecimento industrializador, restando improcedente denúncia formulada tomando como fundamento de fato as notas fiscais de saída emitidas por ocasião das vendas de produção do estabelecimento.*

*- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. In casu, a simples alegação de negativa do recebimento das mercadorias, sem promover a contraprova, não é suficiente para desconstituir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.*

*- A infração de pagamento extracaixa estampada na inicial não corresponde aos fatos apurados pela Fiscalização, caracterizando um notório equívoco na eleição da infração no momento da lavratura do auto de infração, caracterizando um vício formal, insuscetível de correção nos autos, atraindo as normas dos art. 16 e 17 da Lei 10.094/2013.*



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 5

*- Meras transferências de valores da conta Bancos da empresa para a sua conta Caixa, ambas pertencentes ao ativo circulante, disponibilidades, por si só, não caracterizam suprimento irregular de Caixa.*

## RELATÓRIO

Trata-se dos recursos de ofício e voluntário interposto contra a decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002948/2017-93 (fls. 3/6), lavrado em 12/12/2017, em face da empresa INDUSTRIA DE POLPA DE FRUTAS IDEAL LTDA, inscrição estadual nº 16.131.225-0, em decorrência das seguintes infrações:

**DIFERIMENTO – FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO** >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte adquiriu mercadorias com imposto diferido e não efetuou o seu recolhimento na operação subsequente.

**FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS** >> Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

**PAGAMENTO EXTRACAIXA**>> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamento(s) com recursos provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis s/ o pagamento do imposto.

**Nota explicativa:** ANÁLISE DO SALDO FINAL DA CONTA FORNECEDORES EM CONFRONTO COM OS PAGAMENTOS REALIZADOS NO EXERCÍCIO SUBSEQUENTE E AS DUPLICATAS EM PROTESTO REVELOU DIFERENÇA RESULTANTE DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO REFERENTE AO SALDO FINAL DA CONTA FORNECEDORES, CONFORME DEMONSTRATIVOS EM ANEXO.

**SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA** >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte supriu irregularmente o Caixa c/recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis s/o pagamento do imposto devido.

Com supedâneo nos fatos acima, a Fazenda constituiu o crédito tributário no valor total de **R\$ 1.574.062,45 (hum milhão, quinhentos e setenta e quatro mil,**



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 6

**sessenta e dois reais e quarenta e cinco centavos**), sendo R\$ 814.767,64 (oitocentos e quatorze mil, setecentos e sessenta e sete reais e sessenta e quatro centavos) referentes ao ICMS, por infringência ao art. 9º, §2º, art. 158, I; art.160, I; c/fulcro no art. 646, caput, e incisos I, alínea “b”, e III, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, R\$ 759.294,81 (setecentos e cinquenta e nove mil, duzentos e noventa e quatro reais e oitenta e um centavos) de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios acostados as fls. 7/30 dos autos.

Cientificado pessoalmente da lavratura do Auto de Infração, em 14/12/2017 (fls. 06), o contribuinte apresentou peça reclamatória, protocolada em 15/1/18, posta às fls. fls. 33 a 70, por meio da qual impugna o auto de infração, com base nas seguintes alegações:

- a) No tocante a primeira acusação (falta de recolhimento do ICMS diferido), aduz ser a acusação nula, eis que não se encontra instruída minimamente, com os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do imposto cobrado;
- b) A impugnante não sabe quais operações de aquisição o auto de infração se refere porque não foram listadas as notas fiscais das supostas aquisições e não foi indicada a hipótese de diferimento e o respectivo momento de recolhimento do imposto;
- c) Ao ser acrescentado o §18 ao art. 10 do RICMS/PB nas operações com frutas tem-se por recolhido o imposto diferido com o simples pagamento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, ainda que a alíquota seja inferior daquela prevista na operação anterior realizada com o diferimento, por se tratar de norma interpretativa, atraindo a regra do art. 106, I, do CTN;
- d) Com relação a segunda acusação (falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios), advoga que em nenhuma hipótese, a caracterização do fato gerador do tributo pode ser objeto de presunção, ainda que estabelecida em lei.
- e) Alega ainda que não houve a entrada no estabelecimento da Autuada das mercadorias constantes das notas fiscais listadas no “quadro demonstrativo de notas fiscais não registradas” que instrui o auto de infração.
- f) Também defende ser indispensável que cópias dessas notas fiscais, sejam apresentadas, como prova de que existem e que havia dinheiro suficiente em caixa para pagamento das referidas notas fiscais;
- g) No que tange a terceira acusação (pagamento extracaixa), roga pela sua nulidade, eis que produzido de forma completamente aleatória, sem o lastro probatório mínimo necessário à verificação da veracidade dos fatos imputados e, a bem da verdade, à verificação do



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 7

próprio enquadramento desses mesmos fatos na forma invocada como fundamento legal do lançamento (art. 646 do RICMS/PB);

h) No que concerne a quarta acusação (suprimento irregular de caixa), informa que todas as operações listadas no Demonstrativo da autoridade fiscal representam operações de saídas das contas bancárias da empresa;

i) Os pagamentos feitos por meio de sua conta bancária, os quais, por opção contábil, foram contabilizados em caixa, ou seja, toda a sua movimentação bancária passa, obrigatoriamente, pelo Caixa – quanto ao que, vale destacar, não existe qualquer óbice legal ou regulamentar, além do fato dessa metodologia adotada, sob nenhum enfoque, enseja eventual prejuízo ao recolhimento de ICMS;

j) Alega *bis in idem* entre a segunda, terceira e quarta acusações, sob o argumento de que decorrem de uma mesma conduta, relativa à “omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis s/o pagamento do imposto”, diferenciando-se apenas pela metodologia da sua aferição.

Os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde o julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa decidiu pela *procedência parcial* do auto de infração, conforme sentença das fls. 141/157.

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de DTe, com ciência em 26/12/2019 (fl. 160), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 27/1/2020 (fls. 162/173), no qual alega, em síntese, que:

- 1) Que foram canceladas integralmente a primeira, a terceira e a quarta acusações formalizadas no auto de infração e nessa parte a decisão da GEJUP não merece retoques;
- 2) Em relação à segunda acusação, a Reclamante reitera os argumentos propostos na primeira instância, afirmando que a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis no caso em tela não se aplica porque o Fisco não fez a comprovação dos fatos indiciários, deixando de apresentar cópia das notas fiscais;
- 3) Arrazoa ainda que não foi demonstrada a entrada das mercadorias no estabelecimento, além do que, a empresa dispunha de recursos em caixa suficientes para fazer o pagamento das mercadorias objeto da denúncia, fato que inviabilizaria o aperfeiçoamento da presunção.

Diante do exposto, a Reclamante requer habilitar-se a requer que o presente recurso voluntário seja devidamente processado e provido, a fim de que, reformando-se integralmente a decisão recorrida seja julgado improcedente o auto de infração.

Solicita ainda, autorização para realizar sustentação oral quando da designação da sessão de julgamento (fl. 173).



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 8

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

Considerando o pedido de sustentação oral, solicitamos à Assessoria Jurídica desta Casa a emissão de parecer quanto à legalidade do lançamento, nos termos do art. 20, X, da Portaria nº 0080/2021/SEFAZ, o qual foi juntado aos autos.

### É o relatório.

## VOTO

A *quaestio juris* versa sobre as seguintes acusações: i) “falta de pagamento do imposto diferido, ii) “aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatada pela falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios”, iii) “pagamento extracaixa” e iv) “suprimento irregular de caixa, identificada nos exercícios de 2013 e 2014, formalizada contra a empresa INDÚSTRIA DE POLPAS DE FRUTAS IDEAL LTDA, já previamente qualificada nos autos.

Inicialmente, importa declarar a regularidade o recurso hierárquico, e que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

O presente processo contencioso tributário foi decidido em primeira instância de julgamento, declarando a improcedência das acusações de falta de pagamento do imposto diferido e suprimento irregular de caixa e nulidade por vício formal da acusação de pagamento extracaixa.

O julgador singular recorreu da decisão proferida na forma do caput do art. 80 da Lei nº 10.094/2013. Portanto, tais questões são objeto de recurso de ofício.

Além disso, consta nos autos recurso voluntário do sujeito passivo, insurgindo-se contra a manutenção da acusação de aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatada pela falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios.

### 1. Do recurso de ofício

#### 1.1 Da falta de recolhimento do ICMS diferido

O Estado da Paraíba disciplinou a operação de saídas de frutas frescas de estabelecimento de produtor para estabelecimento industrial por meio de diferimento, conforme os art. 9, §2º e art. 10, inciso X, do RICMS/PB, *in verbis*:

*Art. 9º Dar-se-á o diferimento, quando o lançamento e pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria ou usuário do serviço, na qualidade de sujeito passivo por substituição, vinculado à etapa posterior.*



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 9

§ 1º (...)

§ 2º - Ocorrido o momento final previsto para o diferimento, será exigido o imposto diferido, independentemente de qualquer circunstância superveniente e ainda que a operação final do diferimento não esteja sujeita ao pagamento do imposto ou, por qualquer evento, essa operação tenha ficado impossibilitada de se efetivar, ressalvada as hipóteses previstas nos §§ 1º, 11 e 12 do art. 10.

Art. 10. O pagamento do imposto será diferido: (...)

**X – nas saídas de frutas frescas de estabelecimento de produtor para estabelecimento industrial;**

*Nova redação dada ao inciso X do “caput” do art. 10 pelo art. 1º do Decreto nº 35.546/14 - DOE de 14.11.14. Republicado por incorreção no DOE de 21.11.14.*

*X - nas saídas de frutas frescas de estabelecimento de produtor para estabelecimento industrial, localizado neste Estado, observado o disposto no § 12 deste artigo;*

*Nova redação dada ao inciso X do “caput” do art. 10 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.536/17 – DOE de 03.08.17.*

*X - nas saídas de frutas frescas de estabelecimento de produtor para estabelecimento industrial, localizado neste Estado, observado o § 18 deste artigo;*

Portanto, a saída de frutas frescas de estabelecimento de produtor para estabelecimento industrial nestas condições dos autos está acobertada pelo diferimento do imposto, que consiste no deslocamento da obrigação do pagamento para uma etapa posterior. A doutrina acerca do diferimento é vasta em conceituar o instituto.

A esse propósito, faz-se mister trazer à colação o entendimento do eminente José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 208)<sup>1</sup>, que assevera, “*ipsis litteris*”:

“Na substituição regressiva, a lei atribui a responsabilidade ao adquirente de uma determinada mercadoria, por razões de comodidade praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios.

Nas operações com sucata (restos, resíduos e fragmentos de metais, tecidos, vidros, etc.), é comum exigir-se o ICMS em etapa posterior, em lugar do próprio sucateiro (contribuinte). Caracteriza-se o fenômeno do diferimento, ou seja, a postergação da exigência tributária para momento ulterior do ciclo mercantil (saída para outro Estado, saída para o exterior, entrada em estabelecimento industrial, etc.). O diferimento também poderá alcançar as operações de importação.

Aceitável a juridicidade desse expediente legislativo, uma vez que se verificam, concretamente, todos os elementos componentes do fato gerador da obrigação tributária.”

A Jurisprudência recorrente do STF reconhece a constitucionalidade do instituto do diferimento, por entender que não vulnera o princípio da não cumulatividade,

<sup>1</sup> Melo, José Eduardo Soares de. ICMS – teoria e prática. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012.



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 10

bem como assevera a natureza jurídica deste como substituição tributária para trás, conforme podemos notar na jurisprudência selecionada abaixo citada:

*AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 731.520 RIO GRANDE DO SUL*

*RELATOR: MIN. ROBERTO BARROSO*

*AGTE.(S): SUPER TRATORES MÁQUINAS AGRÍCOLAS LTDA*

*ADV.(A/S) JOAO JOAQUIM MARTINELLI*

*AGDO.(A/S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL*

*PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL*

*EMENTA : DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REGIME DE DIFERIMENTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO À CRÉDITO. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, o regime do diferimento, quanto ao recolhimento do imposto, não gera direito a crédito, nem viola o princípio da não cumulatividade. 2. A petição de agravo regimental não impugnou os fundamentos da decisão agravada. Nesses casos é inadmissível o agravo, conforme orientação do Supremo Tribunal Federal. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso)*

Também, ao reconhecer a Repercussão Geral no tema direito a creditamento do ICMS na aquisição de mercadoria com diferimento, manifestada no RECURSO EXTRAORDINÁRIO 781.926 GOIÁS, assim se pronunciou o Ministro Relator Luiz Fux em seu voto:

*“O diferimento é uma substituição tributária para trás, consistindo em mera técnica de tributação, não se confundindo com isenção, imunidade ou não-incidência, uma vez que a incidência resta efetivamente configurada, todavia, o pagamento é postergado. Tem por finalidade funcionar como um mecanismo de recolhimento criado para otimizar a arrecadação e, via de consequência, a fiscalização tributária.”*

Como se observa, está pacificado no campo legal, doutrinário e jurisprudencial que o diferimento é uma ficção jurídica que promove o deslocamento da exigibilidade tributária originada pela ocorrência do fato gerador para um momento ou etapa seguinte.

*In casu*, reconheço que o auto de infração não destacou expressamente o art. 10, inciso X, conforme observou a Reclamante, visto que apenas indica o fundamento jurídico a permitir a cobrança, que é o momento da quebra do diferimento, ou seja, o art. 9, §2º, segundo o qual ocorrido o momento final previsto para o diferimento, será exigido o imposto diferido, independentemente de qualquer circunstância superveniente.

Ainda assim, em que pese a ocorrência desse vício formal, por não ter sido citado o dispositivo específico que regulamenta o diferimento, não houve prejuízo ao direito de defesa, visto que o sujeito passivo pode compreender muito bem a acusação que pesava contra ele e manifestou sua irresignação nesses autos, motivo pelo qual passo a análise da materialidade da infração.

Dos documentos anexados aos autos, pode-se inferir que a Fazenda entendeu que a saída do produto do estabelecimento obriga ao recolhimento do ICMS



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 11

diferido sobre as operações de aquisição e fez a lavratura do auto de infração com base nos documentos fiscais que demonstram a saída das mercadorias industrializadas para venda.

Deve ser esclarecido que a tributação integral do produto industrializado não determina, em regra, o encerramento da operação do diferimento, como se tratasse de um diferimento “isenção”. A dispensa do pagamento do ICMS diferido deve ter previsão na legislação estadual correlata. Por isso, inobstante a Autuada ter promovido operações com tributação integral, o ICMS diferido é devido.

Quanto a alteração promovida no RICMS/PB, acrescentando-se o §18 ao art. 10 do RICMS/PB, publicada no DOE em 3/8/2017, posterior aos fatos apurados, trata de uma dispensa do pagamento do imposto diferido e somente será aplicada nas hipóteses dos incisos I, VII e X, por isso, não vejo como considerar uma regra interpretativa, mas fundamentada em uma clara mudança da tributação do produto frutas frescas, vigente a partir da data dos efeitos dessa medida.

***Acrescentado o § 18 ao art. 10 pela alínea “a” do inciso II do art. 1º do Decreto nº 37.536/17 – DOE de 03.08.17.***

*§ 18. Nas hipóteses de diferimento previstas nos incisos I, VII e X do “caput” deste artigo, o imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente da mercadoria resultante da sua industrialização, ainda que:*

*I - a alíquota aplicada seja inferior à prevista para a operação anterior realizada com o diferimento;*

*II - a apuração do imposto devido pela saída subsequente tributada esteja sujeita à apropriação de crédito presumido, independentemente do montante deste, inclusive, na hipótese em que o crédito presumido seja aplicado cumulativamente aos demais créditos do imposto relacionados à mercadoria;*

*III - a operação ocorra sem débito do imposto por não incidência ou isenção.*

Como se sabe, e ficou bem claro na doutrina e jurisprudência acima apresentada, o fato gerador do imposto ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento produtor destinada ao estabelecimento industrial ora autuado. Sendo assim, essa operação de vendas de produtor rural é que ficou diferida.

Por conseguinte, a base de cálculo do ICMS diferido se encontra na operação antecedente, aquela que promoveu as entradas das mercadorias, e não na operação subsequente, a de saída do produto industrializado. Essa última, marca a quebra do diferimento, ou seja, o momento de pagamento.

Assim, os documentos fiscais de vendas do industrial comprovam a exigibilidade do imposto diferido, mas não permite ser tomada diretamente como base de cálculo, visto que é sobre as entradas de produtos que incide o diferimento. Outrossim, as entradas devem também ser apresentadas para se comprovar o requisito de que os produtos foram adquiridos do produtor rural.

Portanto, com todas as vênias ao trabalho realizado pela Fiscalização mas seria obrigatório nesse caso uma investigação sobre as notas fiscais de entradas das frutas no estabelecimento, a partir do qual se promove uma avaliação correta da base de cálculo do imposto diferido e a origem desses produtos.



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 12

Nessa linha de entendimento, acosto-me ao posicionamento do i. Julgador Singular, para quem:

*“Retornando ao caso concreto, se a acusação diz respeito ao ICMS referente às operações de aquisição (diferido para a saída), é evidente que as notas fiscais dessas aquisições é que deveriam ter sido listadas, porque o ICMS diferido só pode reporta-se a elas.*

*Perscrutando o caderno processual, mais precisamente às folhas 11, 12 e o conteúdo do CD constante da folha 13, resta clarividente que a base da presente denúncia são as notas fiscais de saída/vendas da Autuada, com base na qual a fiscalização calculou o ICMS devido pelas operações antecedentes, procedimento este, que não encontra respaldo legal na legislação estadual vigente.*

*Como se vê, a matéria é clara, tanto no campo legal e doutrinário, ao disciplinar o diferimento como uma ficção jurídica que promove o deslocamento da exigibilidade tributária nascida pela ocorrência do fato gerador (aquisições de mercadorias como imposto diferido)”*

Dessarte, entendo que os documentos acostados aos autos não são suficientes para determinar precisamente o fato gerador do ICMS diferido, comprovando somente a industrialização das frutas frescas e a posterior venda do produto industrializado, sem precisar os contornos da operação antecedente.

Por esses argumentos, entendo que o ICMS diferido tem fundamento legal para ser cobrado nesse caso, contudo, o vício na demonstração do fato gerador impõe a declaração da improcedência do lançamento, motivo pelo qual mantenho inalterada a decisão de primeira instância.

## 1.2 Pagamento com receita extracaixa

Esta acusação tem por fundamento os art. 158, I e art. 160, I, com fulcro no art. 646, caput e inciso III, do RICMS/PB aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, *in verbis*:

*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.(g.n.).*

***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;*



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 13

*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.*

Ao ser configurada a ocorrência de pagamento com receita extracaixa, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96. Senão vejamos:

*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 ou de prestação serviço, 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 outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração; (grifo nosso)*

A Representante Fazendária instruiu a denúncia em comento com os documentos acostados às fls. 17/18 dos autos, denominados CONTA FORNECEDORES – SALDO FINAL DE BALANÇO 2013/2014 – DUPLICATAS NÃO PAGAS E NÃO PROTESTADAS.

Inconformada, a Reclamante roga pela nulidade da acusação, afirmando que fora produzida de forma completamente aleatória, sem o lastro probatório mínimo necessário à verificação da veracidade dos fatos imputados e, a bem da verdade, à verificação do próprio enquadramento desses mesmos fatos na forma invocada como fundamento legal do lançamento (art. 646 do RICMS/PB).

Como se percebe, a infração de pagamento extracaixa exige a apresentação dos fatos indiciários, quais sejam, dos **desembolsos documentalmente comprovados que não foram escriturados a crédito na conta caixa.**

Contudo, não são esses os fatos trazidos nessa denúncia, e sim a existência de saldo tributável no cotejo da conta fornecedores do saldo do final do balanço do exercício de 2013 e de 2014, confrontadas com as duplicatas pagas no exercício seguinte.



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 14

Dessa forma, pesa contra o sujeito passivo um indício forte de passivo fictício, conforme entendeu o i. Julgador Singular, que assim discorreu:

*“Não obstante o zeloso e criterioso trabalho desenvolvido pela diligente fiscal autuante, importa reconhecer que, apesar de identificar corretamente o sujeito passivo, o libelo acusatório não descreveu perfeitamente a conduta infracional, vez que denunciou “pagamento extracaixa” em virtude de análise da conta fornecedores, quando, em verdade, os demonstrativos anexos ao auto infracional (fls. 17/18) demonstram a existência de passivo fictício. Assim, resta configurado o vício formal previsto no art. 17, incisos II e III, da Lei nº 10.094/2013.”*

Portanto, verifica-se que a Fazendária fez a demonstração da infração de passivo fictício, mas incorreu em vício formal na lavratura do auto de infração, uma vez que descreveu na inicial a infração de pagamento extracaixa.

As disposições contidas nos artigos 16 e 17 de Lei nº 10.094/13 impõem, de forma clara, que os Autos de Infração lavrados com vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores.

*Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.*

*Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:*

*I - à identificação do sujeito passivo;*

*II - à descrição dos fatos;*

*III - à norma legal infringida;*

*IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;*

*V - ao local, à data e à hora da lavratura;*

Ressalte-se que, apesar do defeito da forma que comprometeu o feito fiscal, a sentença de nulidade **não decide em definitivo em favor do acusado**. O que dela resulta é a absolvição do autuado da imputação que lhe é dirigida no libelo acusatório.

A consequência da declaração de nulidade por vício formal é a possibilidade do refazimento do lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN<sup>2</sup> e art. 18 da Lei nº 10.094/13.

Art. 18. Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Estadual do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

---

<sup>2</sup> 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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 15

Pelo exposto, confirmo a declaração de nulidade por vício formal a acusação de **pagamento com receita extracaixa**.

### 1.3. Suprimento irregular de caixa

A presente denúncia toma como base os lançamentos realizados na Conta Caixa, em que o contribuinte foi acusado de suprimento irregular do Caixa, com base no DEMONSTRATIVO DE SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA DE 2013 E DE 2014 (fls. 19/29).

Como se sabe, os suprimentos irregulares do Caixa pressupõem saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS, sujeitando o infrator ao pagamento do imposto, conforme o artigo 646 do RICMS/PB, *verbis*:

*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; (grifo nosso)*

*[...]*

A defendente inconformada com esta acusação afirma que todas as operações listadas no Demonstrativo da autoridade fiscal representam operações de saídas das contas bancárias da empresa, ou seja, pagamentos feitos por meio de sua conta bancária, os quais, por opção contábil, foram contabilizados em caixa.

No caso concreto em deslinde, há um detalhe a ser ressaltado, visto que Caixa e Bancos são contas usadas com a mesma finalidade, qual seja, de promover a circulação de disponibilidades pela empresa, recebendo receitas e efetuando pagamentos de despesas, por isso, são contas contábeis coirmãs, podendo cada uma ser objeto de suprimento irregular de recursos.

Nesse caso, entendeu o Julgador Singular que as operações listadas na peça anexa a exordial não fundamentam uma acusação de suprimento irregular de caixa, veja-se:

*“Ora, no caso em análise, resta clarividente que a origem dos lançamentos contábeis a débito da conta Caixa reside, justamente, na própria conta bancária do contribuinte, não estamos a tratar da existência de lançamentos na conta Caixa sem o respectivo lastro documental, isto é, de lançamentos fictícios, este sim é pressuposto para acusação de suprimento irregular de caixa, o que definitivamente não é o caso dos autos. Repito, analisando as provas trazidas pela*



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 16

*fiscalização, o que se evidencia são operações realizadas a débito na conta Caixa com os correspondentes créditos na conta Bancos. Estas operações não configuram suprimento irregular de Caixa, porquanto o Caixa fora suprido com recursos provenientes da conta Bancos da própria empresa. Neste sentido, também, não se evidenciou que esses valores foram levados a débito da conta Caixa, sem a correspondente contrapartida a crédito do Caixa e a débito de Fornecedores e/ou contas de despesa, acarretando uma artificial hipertrofia do Caixa. Assim, caso a fiscalização ponderasse que a saída de recursos em demasia da empresa poderia caracterizar insuficiência do Caixa, melhor seria ter efetuado a reconstituição do Caixa da empresa para verificar a ocorrência saldo credor (estouro do Caixa).”*

Conforme é cediço, a escrituração contábil da empresa deve ser efetuada de forma padronizada, contabilizando-se os valores a débito de uma conta e em contrapartida, a crédito de outra conta, fórmula comumente conhecida como **método das partidas dobradas**, ou seja, para cada débito deverá existir um crédito correspondente, ou vice versa, respaldada em documentos idôneos, e que correspondam a uma efetiva operação.

Assim, da parte da acusação é preciso que se levante lançamentos contábeis a débito na conta caixa estranhos, inconsistentes com a boa prática contábil, e que denote uma operação irregular, sem comprovação documental ou amparo legal. Nesse caso, isso não ocorre, visto que foi adotada pela empresa o registro no caixa das operações bancárias, tão somente. Ao que se apresenta as operações são reais e refletem a atividade operacional da empresa autuada, não servindo de indício para a presunção legal do art. 646 do RICMS/PB.

Deve ser registrado, ainda, que essa questão não é inovadora nessa Casa, visto que a Segunda Câmara de Julgamento decidiu por meio do Acórdão nº 287/2019 que as transferências tão somente entre caixa e bancos não caracteriza o fato indiciário da presunção legal de suprimento irregular de caixa, cuja ementa transcrevemos a seguir:

*Acórdão nº 287/2019 SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO Recorrente: AMBAR IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES LTDA Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS GEJUP Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS — CONTA MERCADORIAS – NULIDADE – VÍCIO FORMAL – LEVANTAMENTO FINANCEIRO – DENÚNCIA CARACTERIZADA – PENALIDADE – RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA – SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA – ACUSAÇÃO NÃO CONFIGURADA - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO*

*- A ocorrência de prejuízo bruto na Conta Mercadorias – Lucro Real caracteriza ausência de estorno de crédito. In casu, o vício de forma quanto à natureza da infração e à norma legal infringida comprometeu o lançamento original.*

*- A existência 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.*

*- Meras transferências de valores da conta Bancos para a Conta Caixa não caracterizam suprimento irregular de Caixa. (g.n.)*



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 17

- Aplicação retroativa da penalidade menos severa, em observância ao disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

No caso em comento a única base para a acusação foram os registros a débito na conta caixa e crédito na conta bancos, por isso, essa mera transferência de saldo entre as contas do ativo circulante, disponibilidades, não é suficiente para caracterizar o suprimento irregular da Conta Caixa, conforme entendeu o julgador singular.

Por esses argumentos, mantenho inalterada a decisão de improcedência da acusação de suprimento irregular de caixa exarada pela primeira instância.

## 2. Do recurso voluntário

A denúncia imposta no auto de infração objeto do recurso voluntário teve como fulcro o artigo 646 do RICMS/PB, que autoriza a presunção *juris tantum* de que houve omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto diante da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição.

Portanto cabe ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, pois o mesmo é detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa, podendo produzir provas capazes de ilidir a acusação imposta pelo Fisco. Senão veja-se:

*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; (grifo nosso)***

*[...]*

Igualmente, o contribuinte está obrigado a emitir nas saídas que promover, os respectivos documentos fiscais, conforme norma extraída dos arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB, *in verbis*:

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

*I – sempre que promoverem saída de mercadorias;*

***Art. 160. A nota fiscal será emitida:***

*I – antes de iniciada a saída das mercadorias;*

Ao ser devidamente configurada a ocorrência de receita de origem não comprovada, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, "f", *in verbis*:



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 18

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 ou de prestação serviço, 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 outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração; (**grifo nosso**)

A Fazendária anexou o DEMONSTRATIVO NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL 2013 e 2014 (fls. 14/16).

A defendente alegou que em nenhuma hipótese, a caracterização do fato gerador do tributo pode ser objeto de presunção, ainda que estabelecida em lei. Alega ainda que não houve a entrada no estabelecimento da Autuada das mercadorias constantes das notas fiscais listadas e também defende ser indispensável que cópias dessas notas fiscais, sejam apresentadas, como prova de que existem e que havia dinheiro suficiente em caixa para pagamento das referidas notas fiscais.

*Ab initio*, cabe destacar que a presunção da ocorrência do fato gerador na forma prevista no art. 646 do RICMS/PB tem suporte na Lei do ICMS do Estado da Paraíba, consoante art. 3º, § 8º da Lei 6.379/96, *verbis*:

*§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimientos 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.*

É sobretudo importante assinalar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção *juris tantum* é decorrente da aplicação do fato antecedente sob a força da causalidade normativa, espécie de causalidade jurídica, que expressa relações deônticas de causa e efeito. Evidentemente, essas normas foram estabelecidas levando em consideração as chamadas regras de experiência, que no Direito Tributário, são as práticas conhecidas de sonegação fiscal.



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 19

A esse propósito, faz-se mister trazer à colação o entendimento da eminente tributarista Maria Rita Ferragut<sup>3</sup>, que assevera, “*ipsis litteris*”:

*“A relação de implicação une, por força da causalidade normativa, o antecedente ao conseqüente. A relação formal existente entre eles é jurídica, posto que os fatos vinculam-se por força dessa espécie de causalidade, informada não por relações naturais de causa e efeito, pertinentes à causalidade física, mas por relações deônticas de causa e efeito”.*

Sendo assim, rendo vênias ao entendimento da Reclamante, mas a presunção legal em deslinde encontra fundamento na lei do ICMS e foi aplicada dentro dos contornos estabelecidos pela legislação.

A demonstração do fato indiciário da presunção em comento se dá com a pesquisa pela Fiscalização das entradas de mercadorias no estabelecimento não contabilizadas nos livros próprios e é feita comumente pela pesquisa das notas fiscais eletrônicas destinadas ao estabelecimento empresarial autuado.

Verifica-se nas planilhas anexadas nas fls. 14 a 16 que as notas fiscais foram descritas informando-se a chave de acesso, o CNPJ da empresa emitente, o número da nota fiscal, a data da emissão, o CFOP, o valor da operação e o ICMS devido.

Considera-se, assim, que a empresa Autuada recebeu as informações suficientes para promover a defesa administrativa do lançamento, visto que a quase totalidade das notas fiscais autuadas teve origem na NFe, com uma única exceção que teve origem no banco de dados da GIM.

Como se sabe, a nota fiscal eletrônica é um documento de acesso amplo pela Reclamante, não sendo correto afirmar cerceamento de defesa por desconhecimento desse documento, mormente a chave de acesso permite seu acesso no Portal da Nota Fiscal Eletrônica e o contribuinte também ter total acesso as informações do XML desses documentos.

Exigir que se façam cópias físicas de documentos para compor o processo administrativo tributário é um retrocesso, fere a economicidade e não tem serventia alguma, visto que atualmente a pesquisa a tais documentos se faz de forma eletrônica.

Por sua vez, faz-se importante consignar que a matéria concernente a negativa de recebimento das mercadorias pelo adquirente foi objeto de Súmula do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba - CRF-PB, pela Portaria n° 00311/2019/SEFAZ, publicada no Diário Oficial Eletrônico da SEFAZ n° 950, em 19 de novembro de 2019. Veja-se:

**NOTA FISCAL NÃO LANÇADA**

*SÚMULA 02 – A constatação de falta de registro da entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, em razão da presunção legal de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. (Acórdãos n°s: 305/2018; 394/2018; 475/2018; 577/2018; 589/2018; 595/2018)*

<sup>3</sup> Ferragut, Maria Rita. As provas e o direito tributário teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica / Maria Rita Ferragut. –SP São Paulo : Saraiva, 2016. Pg. 43.



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0533/2022  
Página 20

A exigência de comprovação do saldo credor de caixa para estabelecer a presunção fiscal em deslinde não encontra amparo na legislação, visto que o fato indiciário fixa tão somente a falta de contabilização das mercadorias nos livros próprios. Por esses motivos, me alinhando ao entendimento do julgador singular, mantenho a acusação de omissões de saídas por falta de lançamento de notas fiscais nos livros próprios.

Por fim, confirmo igualmente o entendimento de que a análise da ocorrência de *bis in idem* entre a segunda, terceira e quarta acusações, ficou prejudicada, visto que restou mantido o crédito tributário apenas no tocante a segunda acusação (falta de lançamento de nota fiscal de aquisição nos livros próprios).

**Por todo o exposto,**

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovisionamento de ambos para manter a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002948/2017-93, lavrado em 12/12/2017, em face da empresa INDUSTRIA DE POLPA DE FRUTAS IDEAL LTDA, inscrição estadual nº 16.131.225-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no valor de **R\$ 39.059,48 (trinta e nove mil, cinquenta e nove reais e quarenta e oito centavos)**, sendo R\$ 19.529,74 (dezenove mil, quinhentos e vinte e nove reais e setenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I, 160, I, c/ fulcro art. 646, todos do RICMS/PB e R\$ 19.529,74 (dezenove mil, quinhentos e vinte e nove reais e setenta e quatro centavos) de multa por infração com arrimo no art. 82, V, “f”, da Lei 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado por indevido o quantum de **R\$ 1.535.002,97 (um milhão, quinhentos e trinta e cinco mil, dois reais e noventa e sete centavos)**, sendo R\$ 795.237,90 (setecentos e noventa e cinco mil, duzentos e trinta e sete reais e noventa centavos) de ICMS e R\$ 739.765,07 (setecentos e trinta e nove mil, setecentos e sessenta e cinco reais e sete centavos), de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

Contudo, ressalto a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório no tocante a acusação de pagamento extracaixa, em função do vício formal indicado, nos termos do art. 173, II do CTN.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 13 de outubro de 2022.

Lindemberg Roberto de Lima  
Conselheiro Relator