



PROCESSO Nº 1647252020-8

ACÓRDÃO Nº 580/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuante: JOSÉ WALTER DE SOUSA CARVALHO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

DECADÊNCIA - PRELIMINAR NÃO ACOLHIDA - PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF - VÍCIOS FORMAIS CONFIGURADOS - NULIDADE - MULTA LANÇADA - REDUÇÃO - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Nos casos de omissões de receitas, a contagem do prazo decadencial obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendendo-se por exercício o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil, ou o ano civil, nos demais casos.

- Descabida a realização de diligência quando as informações contidas no caderno processual são suficientes para a formação do convencimento do julgador.

- A falta de escrituração de documentos fiscais de entradas, ex vi do artigo 646 do RICMS/PB, é conduta omissiva que autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido. In casu, restou demonstrada a necessidade de exclusão de parte do crédito tributário em razão da inclusão indevida de alguns documentos no levantamento fiscal.

- A descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados,



comprometeu o lançamento dos créditos tributário referentes à acusação descrita como falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF, vez que acarretou sua nulidade por vício formal, consoante estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

- Redução da penalidade em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em cumprimento ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para alterar a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001220/2020-40, lavrado em 31 de agosto de 2020 em desfavor da empresa EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.435,11 (um mil, quatrocentos e trinta e cinco reais e onze centavos), sendo R\$ 820,06 (oitocentos e vinte reais e seis centavos) de ICMS, por afronta aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646, todos do RICMS/PB e R\$ 615,05 (seiscentos e quinze reais e cinco centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo a quantia de R\$ 34.749,60 (trinta e quatro mil, setecentos e quarenta e nove reais e sessenta centavos), sendo R\$ 18.218,64 (dezoito mil, duzentos e dezoito reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 16.530,96 (dezesseis mil, quinhentos e trinta reais e noventa e seis centavos) de multa por infração.

Por fim, destaco a possibilidade de refazimento do feito fiscal em virtude dos vícios formais indicados.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 22 de novembro de 2023.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente



Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES E EDUARDO SILVEIRA FRADE.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora



PROCESSO Nº 1647252020-8
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A
Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA
Autuante: JOSÉ WALTER DE SOUSA CARVALHO
Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

**DECADÊNCIA - PRELIMINAR NÃO ACOLHIDA -
PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - FALTA
DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO
NOS LIVROS PRÓPRIOS - INFRAÇÃO
CARACTERIZADA EM PARTE - FALTA DE
RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM
VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF -
VÍCIOS FORMAIS CONFIGURADOS - NULIDADE -
MULTA LANÇADA - REDUÇÃO - APLICAÇÃO
RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 - AUTO DE
INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE -
ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO
VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

- Nos casos de omissões de receitas, a contagem do prazo decadencial obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendendo-se por exercício o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil, ou o ano civil, nos demais casos.
- Descabida a realização de diligência quando as informações contidas no caderno processual são suficientes para a formação do convencimento do julgador.
- A falta de escrituração de documentos fiscais de entradas, ex vi do artigo 646 do RICMS/PB, é conduta omissiva que autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido. In casu, restou demonstrada a necessidade de exclusão de parte do crédito tributário em razão da inclusão indevida de alguns documentos no levantamento fiscal.
- A descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, comprometeu



o lançamento dos créditos tributário referentes à acusação descrita como falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF, vez que acarretou sua nulidade por vício formal, consoante estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

- Redução da penalidade em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em cumprimento ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001220/2020-40, lavrado em 31 de agosto de 2020, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00001791/2020-34 denuncia a empresa EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A, inscrição estadual nº 16.237.311-2, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

0254 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF. >> O contribuinte deixou de recolher o imposto estadual, tendo em vista a constatação de irregularidades no uso do ECF.

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE OMITIU O PAGAMENTO DO ICMS, POR TER EMITIDO NFCE, SEM O DESTAQUE DO TRIBUTO, OU SEJA, MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS CLASSIFICADAS COMO SENDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Em decorrência destes eventos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646; 376 e 379 c/c 106, II, “a”, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 36.184,71 (trinta e seis mil, cento e oitenta e quatro reais e setenta e um centavos), sendo R\$ 19.038,70 (dezenove mil, trinta e oito reais e setenta centavos) de ICMS e R\$ 17.146,01 (dezesete mil, cento e quarenta e seis reais e um centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.



Documentos instrutórios juntados às fls. 6 a 80.

Depois de cientificada da autuação em 4 de novembro de 2020, a denunciada, por intermédio de seu procurador, apresentou, em 3 de dezembro de 2020, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no auto de infração em análise, por meio da qual pontua que:

- a) Os lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos antes de 4 de novembro de 2015 foram alcançados pela decadência;
- b) No que se refere à primeira acusação (0009 – Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios), há incompatibilidade jurídica e fática, na medida em que a infração descrita não tem relação com o dispositivo que trata acerca da penalidade aplicada;
- c) Situação semelhante também ocorre quanto à segunda denúncia, uma vez que a conduta infracional trata de equipamentos emissores de cupons fiscais – ECF, e a penalidade se refere a uma hipótese genérica de falta de recolhimento do ICMS;
- d) Configurada a imprecisão das autuações, deve ser declarada a nulidade dos lançamentos;
- e) Dentre as notas fiscais indicadas como não lançadas, foram incluídos documentos que acobertaram aquisições de equipamentos para as lojas em operações de locação, de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e de cartões de conteúdo (Netflix, Google Play), conforme demonstrado na tabela apresentada às fls. 93;
- f) Procede a constatação da fiscalização no sentido de que o contribuinte cadastrou, em sua base de dados, alguns produtos com tributação normal como sendo sujeitos à sistemática da substituição tributária. Tais equívocos representam meros erros procedimentais, sem qualquer intenção de fraudar o recolhimento do ICMS;
- g) A empresa recolheu o ICMS-ST por ocasião da entrada dos produtos no estabelecimento e não utilizou o crédito, já que as mercadorias foram escrituradas como enquadradas nas regras da substituição tributária;
- h) A fiscalização lançou uma diferença de ICMS a recolher muito maior do que o realmente devido, uma vez que não atribuiu nenhum crédito pelas entradas das mercadorias;
- i) Também não foram considerados os descontos concedidos nas notas fiscais de venda;
- j) Faz-se necessária a realização de perícia para comprovar as alegações da defesa.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos ao julgador



fiscal Heitor Collett, que exarou sentença pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *litteris*:

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONFIRMAÇÃO PARCIAL DA PROVA DA MATERIALIDADE DO FATO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF. DESCRIÇÃO IMPRECISA DOS FATOS. VÍCIO FORMAL CONFIGURADO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

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

- Os elementos carreados aos autos são suficientes para formar o convencimento do julgador fiscal, mostrando-se inócuo o procedimento requerido para o deslinde da lide. Pedido indeferido com fulcro no artigo 61 da Lei nº 10.094/13.

- Contribuinte sujeito ao regramento da Escrituração Fiscal Digital – EFD, onde a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. Mantida a acusação fiscal ante a inexistência de provas capazes de elidir o feito fiscal. A comprovação de falta de lançamento de notas fiscais de entradas nos livros próprios faz eclodir a presunção *juris tantum* de aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.

- Constatou-se um equívoco cometido pela Fiscalização na descrição do fato gerador da denúncia de FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF, o qual inquinou de vício formal a infração e acarretou, por essa razão, a sua nulidade. Cabível a realização de novo feito fiscal, respeitado o prazo constante no art. 173, II, do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 24 de novembro de 2021, o sujeito passivo protocolou, no dia 23 de dezembro de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual representa os argumentos trazidos em sua impugnação.

Requer a recorrente:

- a) A realização de perícia;
- b) Seja reformada a decisão monocrática, declarando-se nulo ou improcedente o auto de infração em tela.



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

Eis o relatório.

VOTO

Em análise nesta corte, o recurso voluntário interposto contra a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001220/2020-40, lavrado contra a empresa EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A, já devidamente qualificada nos autos.

DO PEDIDO DE PERÍCIA¹

Objetivando comprovar a regularidade de suas operações, a recorrente requer a realização de perícia (diligência fiscal) para que sejam respondidas as questões indicadas às fls. 266.

Quanto ao pedido de diligência (perícia fiscal), relevante salientarmos que se trata de um direito assegurado aos contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba, estando positivado na Seção III (artigos 59 a 61) da Lei nº 10.094/13.

Observemos o que estatui o *caput* do artigo 59 do referido diploma legal.

Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.

A inclusão deste instituto no ordenamento jurídico deste Estado buscou privilegiar o princípio da verdade material, garantindo ao julgador condições de formar seu convencimento, sempre que necessário o cumprimento de uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada.

Não se trata, por conseguinte, de um procedimento de realização obrigatória, estando no campo da discricionariedade da autoridade julgadora o deferimento ou a negativa do requerimento formulado pelo sujeito passivo.

Considerando ser a documentação juntada aos autos suficiente para a solução da demanda, reputo prescindível a realização de diligência fiscal e, por este

¹ A análise requerida pela recorrente encontra fundamentação no procedimento de Diligência, disciplinado no artigo 59 da Lei nº 10.094/13.



motivo, rejeito o pedido formulado pela defesa, vez que ausente o requisito estabelecido no artigo 61 da Lei nº 10.094/13².

DA DECADÊNCIA

Inconformada com os termos da decisão singular que não acolheu a prejudicial de mérito, a recorrente reapresenta os argumentos ofertados em sua impugnação e requer seja reconhecida a extinção dos créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos antes de 4 de novembro de 2015.

Convém assinalarmos que, para o período indicado pela defesa, existem lançamentos de ofício apenas para a primeira acusação (0009 – Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios).

Esta denúncia - conforme restará demonstrado quando da análise do mérito – tem, por base, a presunção *juris tantum* de falta de recolhimento do imposto estadual em razão omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis.

A matéria foi abordada de forma precisa pelo julgador singular. Senão vejamos:

“Analisando o aspecto da data inicial para a contagem dos prazos, vê-se que haverá a incidência do art. 150, § 4º, caso haja o pagamento antecipado, promovido pelo contribuinte, conforme se conclui pelo dispositivo transcrito abaixo:

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

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

De outra sorte, no caso de não haver pagamento algum (no caso antecipado), nem de haver declaração, não haverá substrato a ser homologado, motivo pelo qual o prazo inicial será aquele disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, tendo em vista que não haverá o que homologar-se tacitamente, incidindo, dessa forma, a decadência sobre o poder de lançar de ofício o crédito que o estado entender correto:

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

² **Art. 61.** Para os efeitos desta Lei, entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada. (g. n.)



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

Com base na miríade de ações em que se envolve a discussão a respeito do termo inicial da contagem do prazo para verificação da decadência, os Tribunais, em direção ao que prevê a referida norma do CTN, tendo que enfrentar a questão de forma tão repetitiva, emitiu inclusive uma Súmula específica, dando conta de que, é o artigo 173, I, que se aplica para os casos de omissão:

Súmula n.º 555 do STJ. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Portanto ao analisar o caso em deslinde, pelas circunstâncias e especificidades da querela administrativa, destaca-se que, em relação à denúncia de falta de lançamento de notas fiscais de aquisições nos livros próprios, a legislação autoriza uma presunção de OMISSÃO de saídas de mercadorias tributáveis, sem que o recolhimento do imposto devido tenha sido adimplido.

Assim, não é preciso destacar aquilo que o vocábulo OMISSÃO significa para se chegar à conclusão que, se o movimento de mercadorias, com base no qual a fiscalização encontrou matéria tributável foi omitida do controle do Fisco estadual, será a dicção do dispositivo do CTN destacado – art. 173, I – que prevalecerá para início da contagem do prazo de verificação da decadência, que será o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Sendo esse dia, o dia 01/01/2016, é possível observar que a decadência ocorreria se Administração não tivesse dado ciência do lançamento de ofício (auto de infração) até o dia 31.12.2020. Como a ciência se verificou em 04.11.2020, é fácil perceber que a decadência não se operou para o crédito levantado referente à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisições nos livros próprios, não se operando os efeitos da extinção do crédito tributário nos moldes do que prescreve o artigo 156, V, do CTN.”

A decisão singular não merece reparos.

De fato, não se pode conferir aos casos de omissão o mesmo tratamento dado quando o contribuinte declara o débito fiscal, de sorte que, para a situação ora em análise, a contagem do prazo decadencial deve obedecer à regra prevista no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional e, sendo assim, nenhum dos créditos tributários lançados na inicial foi alcançado pela decadência, conforme bem pontuado pelo julgador fiscal.

Superado o exame da prejudicial de mérito, passemos à análise individualizada das acusações.

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS



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

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

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.

Nova redação dada ao § 8º do art. 3º pela alínea “a” do inciso I do art. 11 da Lei nº 10.912/17 – DOE de 13.06.17.

§ 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 de pagamento, integrantes ou não do Sistema de Pagamento Brasileiro - SPB, relativas às transações com cartões de débito, crédito, de loja (private label) e demais instrumentos de pagamento eletrônico, 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:

I – o fato de a escrituração indicar:

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

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;



IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso. (g. n.)

A ausência de registros de notas fiscais de aquisição, a teor do que regem os dispositivos acima reproduzidos, indica afronta aos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB.

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

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Evidenciada a conduta infracional, a fiscalização, além de exigir o tributo devido, aplicou a multa prescrita no artigo 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96:

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;

A recorrente argui a nulidade dos lançamentos de ofício, porquanto haveria incompatibilidade jurídica e fática, na medida em que a infração descrita não teria relação com o dispositivo que dispõe sobre a penalidade aplicada.



Em que pesem os argumentos recursais, a nulidade pretendida pela autuada não merece acolhimento.

O fato é que a denúncia foi realizada em observância à legislação de regência, estando os dispositivos apontados como infringidos em perfeita consonância com o evento que motivou a autuação.

No que concerne ao artigo que prescreve a penalidade, também não se observa qualquer imprecisão que justifique a medida pretendida pela defesa (nulidade), uma vez que o dispositivo invocado trata exatamente da falta de recolhimento do imposto por omissão de receitas.

Eventuais incorreções e/ou inconsistências no levantamento fiscal não têm o condão de tornar todo o lançamento nulo. Caso tenha havido inclusão indevida de documentos, estes serão devidamente expurgados, de forma que o crédito tributário se revista da certeza e da liquidez necessárias à sua constituição.

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

Assim como fizera em sua peça impugnatória, a defesa, por meio de seu recurso voluntário, requer a exclusão dos seguintes documentos fiscais:

Período	Nota Fiscal nº	Valor da Nota Fiscal (R\$)	Justificativa da Defesa
fev/15	190845	213,71	Aquisição de produtos sujeitos ao ICMS - ST (já pago pelo emitente)
out/15	13732	9.758,29	Locação de equipamentos de segurança
mai/16	2503	149,00	Expositor de loja
out/16	9573	261,00	Simples remessa - aquisição de cartão de conteúdo - serviço
nov/16	10622	252,20	Simples remessa - aquisição de cartão de conteúdo - serviço
nov/16	49162	2.640,00	Locação de equipamentos de informática
nov/16	49177	32.249,00	Locação de equipamentos de informática
nov/16	49174	35.417,00	Locação de equipamentos de informática
dez/16	755204	2.163,38	Aquisição de produtos sujeitos ao ICMS - ST (já pago pelo emitente)
ago/17	824423	1.862,63	Aquisição de produtos sujeitos ao ICMS - ST (já pago pelo emitente)
dez/17	236561	328,08	Aquisição de produtos sujeitos ao ICMS - ST (já pago pelo emitente)

Com o objetivo de buscar a justiça fiscal, refizemos todas as verificações necessárias para comprovarmos (ou não) a necessidade de exclusão dos documentos indicados pela autuada.

Os resultados das análises de todas as notas fiscais podem ser observados na tabela a seguir, onde é possível identificar, no campo “Providência”, quais os documentos que devem ser excluídos do cálculo do crédito tributário:

Período	Nota Fiscal nº	Valor da Nota Fiscal (R\$)	Resultado da Análise	Providência
fev/15	190845	213,71	NF não lançada nos livros próprios	Manter



out/15	13732	9.758,29	Remessa para locação	Excluir
mai/16	2503	149,00	NF de remessa para transporte	Excluir
out/16	9573	261,00	NF de simples remessa para prestação de serviço	Excluir
nov/16	10622	252,20	NF de simples remessa para prestação de serviço	Excluir
nov/16	49162	2.640,00	Remessa para locação	Excluir
nov/16	49177	32.249,00	Remessa para locação	Excluir
nov/16	49174	35.417,00	Remessa para locação	Excluir
dez/16	755204	2.163,38	NF não lançada nos livros próprios	Manter
ago/17	824423	1.862,63	NF não lançada nos livros próprios	Manter
dez/17	236561	328,08	NF não lançada nos livros próprios	Manter

Com efeito, a presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB não se aplica à falta de lançamento de notas fiscais que não acobrem operações com mercadorias, motivo pelo qual devem ser expurgados, do levantamento fiscal, os créditos tributários referentes às notas fiscais de remessa para locação, de remessa para transporte e de remessa para prestação de serviço.

Por outro lado, os documentos fiscais nº 190845, 755204, 824423 e 236561 devem ser mantidos, haja vista representarem aquisições onerosas de mercadorias, ainda que as mercadorias neles consignadas estejam submetidas à sistemática da substituição tributária.

No que se refere à sistemática de apuração do tributo devido, convém destacarmos que, para a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, o artigo 646 do RICMS/PB autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto, sendo indispensável, para tanto, que as operações mercantis relativas às notas fiscais não lançadas sejam onerosas, haja vista a necessidade de ter havido pagamento de mercadorias com recursos financeiros advindos de receitas omitidas.

O comando normativo emanado do referido dispositivo, ao garantir o direito à Fazenda Pública de recuperar o ICMS incidente sobre operações pretéritas, o fez presumindo que todas elas foram realizadas com mercadorias tributáveis, cabendo ao contribuinte o ônus de provar o contrário.

Neste sentido, torna-se irrelevante, para o caso em tela, o regime tributário a que estão sujeitos os itens relacionados nas notas fiscais não registradas pelo contribuinte (tributação normal, isentas, sujeitas à substituição tributária, etc.).

Após os devidos ajustes, tem-se, a título de ICMS devido para a primeira acusação, os valores destacados na tabela abaixo:

Período	Nota Fiscal nº	Valor da Nota Fiscal (R\$)	Alíquota	ICMS (R\$)
fev/15	190845	213,71	17%	36,33
dez/16	755204	2.163,38	18%	389,41
ago/17	824423	1.862,63	18%	335,27
dez/17	236561	328,08	18%	59,05



Não obstante o acerto da fiscalização quanto aos valores lançados a título de multa por infração quando da lavratura do auto de infração, faz-se imperativo reduzirmos o montante da multa aplicada, em razão da alteração promovida por meio do artigo 1º, I, “c”, da Lei nº 12.788, de 28 de setembro de 2023, que deu nova redação ao artigo 82, V, da Lei nº 6.379/96.

Lei nº 12.788/23:

Art. 1º A Lei nº 6.379/96, de 02 de dezembro de 1996, passa a vigorar:

I – com nova redação dada aos seguintes dispositivos:

(...)

c) “caput” do inciso V do “caput” do art. 82:

“V – de 75% (setenta e cinco por cento):”

Registre-se que a aplicação retroativa decorre da prescrição contida no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

0254 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF

Conforme se observa às fls. 3, a transgressão verificada pela auditoria foi descrita na inicial como *falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF*, em afronta aos artigos 376, 379 e 106, II, “a”, todos do RICMS/PB:

Art. 376. O contribuinte que mantiver ECF em desacordo com as disposições deste Capítulo pode ter fixada, mediante arbitramento, a base de cálculo do imposto devido.

Art. 379. São considerados tributados valores registrados em ECF utilizados em desacordo com as normas deste Capítulo.

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)



II – até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

a) estabelecimentos comerciais, inclusive distribuidores de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

Por outro lado, segundo denota o conteúdo da nota explicativa associada à denúncia ora em apreciação, há indicação de que alguns produtos teriam sido comercializados pela recorrente sem tributação por ocasião das vendas realizadas via NFC-e, porquanto, não obstante se tratar de mercadorias com tributação normal, teriam sido classificadas como sujeitas à substituição tributária.

É incontroverso que a situação descrita na nota explicativa configura infração à legislação tributária estadual, dado que a ausência de destaque do ICMS por ocasião da saída de produtos tributáveis resulta em falta de pagamento do imposto devido (descumprimento de obrigação tributária principal), vez que reduz o montante do imposto a ser recolhido aos cofres públicos.

Ainda que a suposta irregularidade atribuída à recorrente seja passível de autuação, observa-se um nítido descompasso entre a descrição da acusação constante na exordial e o que fora retratado na sua nota explicativa.

Destarte, é indubitável que a denúncia, na forma como fora formalizada no auto de infração, está em desarmonia com o evento que motivara a autuação, ou seja, a infração constatada pela fiscalização, em verdade, não está relacionada a irregularidades no uso do ECF.

Diante destas considerações, havemos de concluir que, para o caso em debate, a descrição do fato e as normas legais infringidas não se coadunam com a situação fática pormenorizada na nota explicativa do auto de infração, motivo pelo qual se impõe o reconhecimento de nulidade dos lançamentos por vício formal, em observância ao disposto no artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13:

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;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento. (g. n.)

O Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, em diversas oportunidades, já decidira neste mesmo sentido. A título exemplificativo, vejamos a



ementa do Acórdão nº 273/2020, da lavra do ilustre conselheiro Leonardo do Egito Pessoa.

Processo nº 1371492016-1
PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: LOJAS RIACHUELO S.A
Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP
Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ – CAMPINA GRANDE
Autuante: MARCELO PIO DE SALES CHAVES
Relator: CONS.º LEONARDO DO EGITO PESSOA

PRELIMINAR DE NULIDADE – ACATADA EM PARTE. MULTA CONFISCATÓRIA – INCABÍVEL SUA ANÁLISE PELOS ÓRGÃOS JULGADORES. ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF. DESCRIÇÃO IMPRECISA DOS FATOS. VÍCIO FORMAL CONFIGURADO – NULIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. INDICAÇÃO DE OPERAÇÕES COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS. AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL DO IMPOSTO. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E/OU ISENTAS – DENÚNCIA NÃO COMPROVADA – REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- A auditoria laborou dentro dos limites previstos na Lei nº 6.379/96. Nos termos do artigo 55 da Lei nº 10.094/13, não cabe aos órgãos julgadores a competência para declarar inconstitucionalidade.

- Constatou-se um equívoco cometido pela Fiscalização na descrição do fato gerador relativo à acusação de “Falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF”, o qual inquinou de vício formal a denúncia e acarretou, por essa razão, a sua nulidade, nos termos do que estabelece o artigo 17, II, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

- Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o contribuinte que indica, como substituição tributária, isentas ou não tributadas pelo ICMS, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado. In casu, as provas apresentadas pela recorrente confirmaram a regularidade das operações relacionadas pela auditoria, o que fez sucumbir integralmente o crédito tributário originalmente lançado. (g. n.)

Importante destacarmos que o vício de forma que comprometeu o lançamento em sua integralidade não impede que novo procedimento fiscal seja realizado, conforme estatuem os artigos 18 da Lei nº 10.094/13 e 173, II, do Código Tributário Nacional:

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.

Código Tributário Nacional:

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

(...)

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

Caracterizada a nulidade dos lançamentos, restou prejudicada, por óbvio, a análise do mérito.

Sem mais a acrescentar, ratifico os termos da decisão singular.

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Diante de todo o exposto, o crédito tributário efetivamente devido pelo contribuinte se apresenta conforme demonstrado na tabela a seguir:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO (R\$)
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	fev/15	36,33	36,33	0,00	9,08	36,33	27,25	63,58
	out/15	1.658,91	1.658,91	1.658,91	1.658,91	0,00	0,00	0,00
	mai/16	26,82	26,82	26,82	26,82	0,00	0,00	0,00
	out/16	46,98	46,98	46,98	46,98	0,00	0,00	0,00
	nov/16	12.700,48	12.700,48	12.700,48	12.700,48	0,00	0,00	0,00
	dez/16	389,41	389,41	0,00	97,35	389,41	292,06	681,47
	ago/17	335,27	335,27	0,00	83,82	335,27	251,45	586,72
dez/17	59,05	59,05	0,00	14,76	59,05	44,29	103,34	
0254 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF.	nov/16	423,48	211,74	423,48	211,74	0,00	0,00	0,00
	dez/16	425,05	212,53	425,05	212,53	0,00	0,00	0,00
	jan/17	426,55	213,28	426,55	213,28	0,00	0,00	0,00
	fev/17	439,95	219,98	439,95	219,98	0,00	0,00	0,00
	mar/17	462,58	231,29	462,58	231,29	0,00	0,00	0,00
	abr/17	432,64	216,32	432,64	216,32	0,00	0,00	0,00
	mai/17	172,95	86,48	172,95	86,48	0,00	0,00	0,00
	jun/17	88,35	44,18	88,35	44,18	0,00	0,00	0,00
	jul/17	115,18	57,59	115,18	57,59	0,00	0,00	0,00
	ago/17	179,99	90,00	179,99	90,00	0,00	0,00	0,00
	set/17	169,79	84,90	169,79	84,90	0,00	0,00	0,00
out/17	135,62	67,81	135,62	67,81	0,00	0,00	0,00	
nov/17	133,30	66,65	133,30	66,65	0,00	0,00	0,00	
dez/17	180,02	90,01	180,02	90,01	0,00	0,00	0,00	
TOTAIS (R\$)		19.038,70	17.146,01	18.218,64	16.530,96	820,06	615,05	1.435,11



Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para alterar a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001220/2020-40, lavrado em 31 de agosto de 2020 em desfavor da empresa EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.435,11 (um mil, quatrocentos e trinta e cinco reais e onze centavos), sendo R\$ 820,06 (oitocentos e vinte reais e seis centavos) de ICMS, por afronta aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646, todos do RICMS/PB e R\$ 615,05 (seiscentos e quinze reais e cinco centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo a quantia de R\$ 34.749,60 (trinta e quatro mil, setecentos e quarenta e nove reais e sessenta centavos), sendo R\$ 18.218,64 (dezoito mil, duzentos e dezoito reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 16.530,96 (dezesseis mil, quinhentos e trinta reais e noventa e seis centavos) de multa por infração.

Por fim, destaco a possibilidade de refazimento do feito fiscal em virtude dos vícios formais indicados.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 22 de novembro de 2023.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator