



PROCESSO Nº 0705292019-0

ACÓRDÃO Nº 302/2025

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: NACIONAL DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

2ª Recorrente: NACIONAL DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

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

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - MAMANGUAPE

Autuante: ROBERTO ELI PATRÍCIO DE BARROS

Relator: CONS.º VINICIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

**FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS DETECTADA POR PRESUNÇÃO LEGAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL POR INOBSERVÂNCIA DE TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL (TARE). PASSIVO FICTÍCIO NÃO CONFIGURADO POR AUSÊNCIA DE PROVAS. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. NÃO CABIMENTO DE ANÁLISE EM SEDE ADMINISTRATIVA. INFRAÇÕES PARCIALMENTE CONFIGURADAS. APLICAÇÃO RETROATIVA DA PENALIDADE MENOS SEVERA AO CONTRIBUINTE. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS. SENTENÇA ALTERADA DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.**

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme artigo 646 do RICMS/PB. As alegações do contribuinte de que as aquisições seriam para ativo fixo ou uso e consumo não afastam a presunção, pois a tributação recai sobre a receita não comprovada que gerou o desembolso para tais aquisições. As notas fiscais repetidas e anuladas foram devidamente expurgadas pela sentença em razão



das provas apresentadas. As demais alegações de erro de lançamento ou de nulidade por falta de confronto não foram comprovadas pelo contribuinte.

A acusação de falta de recolhimento do ICMS normal, decorrente da inobservância das cláusulas do Termo de Acordo de Regime Especial (TARE), foi mantida ante a ausência de material probatório hábil por parte do contribuinte para demonstrar o cumprimento do recolhimento mínimo exigido, conforme ônus da prova que lhe cabia.

A acusação de passivo fictício foi corretamente afastada pela sentença, por insuficiência de prova documental por parte da fiscalização e ao equívoco no período da ocorrência dos fatos geradores, o que cerceia o direito de defesa do contribuinte e macula a certeza e liquidez do crédito tributário.

A alegação de caráter confiscatório da multa no percentual de 100% não pode ser analisada em sede administrativa, por se tratar de matéria alheia à competência dos órgãos julgadores administrativos. Inteligência da Lei nº 10.094/2013. A aplicação da penalidade é vinculada à expressa previsão legal.

Aplicação de ofício da Lei Nova com penalidade menos severa ao contribuinte, em observância ao art. 106, II, “c”, do CTN.

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 recurso voluntário, por regular e tempestivo e quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos, *alterando de ofício a sentença* que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001236/2019-19, lavrado em 07 de maio de 2019, em face de NACIONAL DISTRIBUIDORA DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 98.455,98** (noventa e oito mil, quatrocentos e cinquenta e cinco reais e noventa e oito centavos), sendo, a título de ICMS, **R\$ 59.483,22** (cinquenta e nove mil, quatrocentos e oitenta e três reais e vinte e dois centavos), por violação aos Art. 158, I, Art. 160 caput e inciso I, com fulcro no Art. 646, todos do RICMS/PB e o valor de **R\$ 38.972,76** (trinta e oito mil, novecentos e setenta e dois reais e setenta e seis centavos) de multa por infração, aplicadas com base no art. 82, inciso II, alínea “e” e inciso V, alínea “f”, da Lei nº 6.379/96.

Mantenho cancelado o crédito tributário no valor de **RS 265.488,56** (duzentos e sessenta e cinco mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e cinquenta e seis centavos), sendo **R\$ 132.744,28** (cento e trinta e dois mil, setecentos e quarenta e quatro reais e vinte e oito centavos) de ICMS, e o igual valor de multa por infração, cancelados pela sentença.



Cancelo, por aplicação da penalidade menos severa ao contribuinte, o valor de **R\$ 9.231,14** (nove mil, duzentos e trinta e um reais e quatorze centavos) de multa por infração.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 10 de junho de 2025.

**VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES**  
Conselheiro

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), LARISSA MENESES DE ALMEIDA, HEITOR COLLETT, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA E EDUARDO SILVEIRA FRADE.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor



PROCESSO Nº 0705292019-0

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: NACIONAL DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

2ª Recorrente: NACIONAL DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

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

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - MAMANGUAPE

Autuante: ROBERTO ELI PATRÍCIO DE BARROS

Relator: CONS.º VINICIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

**FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS DETECTADA POR PRESUNÇÃO LEGAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL POR INOBSERVÂNCIA DE TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL (TARE). PASSIVO FICTÍCIO NÃO CONFIGURADO POR AUSÊNCIA DE PROVAS. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. NÃO CABIMENTO DE ANÁLISE EM SEDE ADMINISTRATIVA. INFRAÇÕES PARCIALMENTE CONFIGURADAS. APLICAÇÃO RETROATIVA DA PENALIDADE MENOS SEVERA AO CONTRIBUINTE. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS. SENTENÇA ALTERADA DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.**

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme artigo 646 do RICMS/PB. As alegações do contribuinte de que as aquisições seriam para ativo fixo ou uso e consumo não afastam a presunção, pois a tributação recai sobre a receita não comprovada que gerou o desembolso para tais aquisições. As notas fiscais repetidas e anuladas foram devidamente expurgadas pela sentença em razão das provas apresentadas. As demais alegações de erro de



lançamento ou de nulidade por falta de confronto não foram comprovadas pelo contribuinte.

A acusação de falta de recolhimento do ICMS normal, decorrente da inobservância das cláusulas do Termo de Acordo de Regime Especial (TARE), foi mantida ante a ausência de material probatório hábil por parte do contribuinte para demonstrar o cumprimento do recolhimento mínimo exigido, conforme ônus da prova que lhe cabia.

A acusação de passivo fictício foi corretamente afastada pela sentença, por insuficiência de prova documental por parte da fiscalização e ao equívoco no período da ocorrência dos fatos geradores, o que cerceia o direito de defesa do contribuinte e macula a certeza e liquidez do crédito tributário.

A alegação de caráter confiscatório da multa no percentual de 100% não pode ser analisada em sede administrativa, por se tratar de matéria alheia à competência dos órgãos julgadores administrativos. Inteligência da Lei nº 10.094/2013. A aplicação da penalidade é vinculada à expressa previsão legal.

Aplicação de ofício da Lei Nova com penalidade menos severa ao contribuinte, em observância ao art. 106, II, “c”, do CTN.

## RELATÓRIO

Trata-se dos Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001236/2019-19, lavrado em 07 de maio de 2019, em face de NACIONAL DISTRIBUIDORA DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA., inscrição estadual nº 16.170.586-3, no qual constam as seguintes acusações:

**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 elou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

*Dispositivos:* Art. 158, I, Art. 160, I; c; fulcro no Art. 646, todos do RICMS/PB.

*Penalidade:* Art. 82, V, “f”, da Lei n.6.379/96.

**0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** >> **Falta de recolhimento do imposto estadual** >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, uma vez que a soma dos



desembolsos no exercício se evidenciou superior à receita do estabelecimento.

**Nota Explicativa:** FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS NORMAL DECORRENTE DA INOBSERVÂNCIA AO DISPOSTO NAS CLÁUSULAS PRIMEIRA COMBINADA COM OITAVA DO TERMO DE ACORDO Nº 2013.000003, QUE TRATAM DE VENDAS BENEFICIADAS E RECOLHIMENTO MÍNIMO MENSAL.

**Dispositivos:** Art. 106, do RICMS/PB.

**Penalidade:** Art. 82, II, "e", da Lei n.6.379/96

**0005- PASSIVO FICTÍCIO (obrigações pagas e não contabilizadas)** >> O contribuinte suprimiu o pagamento do imposto estadual por ter efetuado pagamentos com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatado mediante a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas.

**Dispositivos:** Art. 158, I, Art. 160, I; c; fulcro no Art. 646, todos do RICMS/PB.

**Penalidade:** Art. 82, V, "f", da Lei n. 6.379/96.

Com suporte nos fatos descritos, a fiscalização constituiu o crédito tributário no valor total de **R\$ 373.175,68**, composto por **R\$ 192.227,50** de ICMS e **R\$ 180.948,18** de multa, por violação às normas legais indicadas acima.

Pessoalmente cientificado da autuação em 30 de maio de 2019 (fl. 04), o acusado interpôs petição reclamatória. às fls. 44-67 dos autos, em 28 de junho de 2019 (fl. 43), portanto de forma tempestiva, conforme estabelecido no art. 67 da Lei nº 10.094/2013. Em impugnação, o contribuinte alega, em síntese:

(i) nulidade da exação pela falta de lançamento de notas fiscais no livro próprio (acusação 01). em decorrência de:

1. erro de lançamento relativo a notas fiscais repetidas;
2. erro de lançamento relativo a notas fiscais anuladas;
3. crédito tributário indevido em vista de aquisição de bens para o ativo fixo do estabelecimento;
4. crédito tributário indevido em vista de aquisição de bens para o uso e consumo da empresa;
5. erro de lançamento relativo a mercadorias devolvidas;



- (ii) nulidade do auto de infração pelos lançamentos realizados de mercadorias sujeitas à sistemática de recolhimento antecipado por substituição tributária;
- (iii) nulidade da cobrança em decorrência da falta de confronto da documentação fiscal da impugnante com o livro registro de mercadorias;
- (iv) ilegalidade da cobrança pela falta de recolhimento do ICMS normal (acusação 02), haja vista o cumprimento do Termo de Acordo da empresa - TARE nº 2013.000003;
- (v) nulidade da terceira acusação, de suposta prática de passivo fictício, em razão de valores arbitrados, pela fiscalização, que não condizem com a realidade;
- (vi) existência de desrespeito ao princípio da verdade material, pois foram realizados arbitramentos fiscais de forma unilateral, fora do contraditório pleno a que se refere o art. 148 do Código Tributário Nacional – CTN;
- (vii) aplicação da multa no percentual de 100% de caráter confiscatório.

Ao final, a autuada requereu a improcedência do Auto de Infração, ou, subsidiariamente, que seja afastada ou reduzida a multa aplicada em 100% do valor do ICMS devido.

Em seguida, retornaram os autos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Tarciso Magalhães Monteiro de Almeida, que decidiu pela procedência parcial do auto de infração, proferindo a seguinte ementa:

**FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. PARTE. PRETÉRITAS MERCADORIAS EM DE INFRAÇÃO CONFIGURADA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CMS. ACUSAÇÃO CARACTERIZADA. PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS. PRETÉRITAS. DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA. OMISSÕES DE SAÍDAS**

- 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 o lançamento tributário de ofício, em virtude da presunção legal preconizada pelo artigo 646 do RICMS/PB. In casu. provas acostadas aos autos fizeram sucumbir parte da exação.

- A inobservância aos ditames de Termo de Acordo de regime especial celebrado entre o Poder Público e o contribuinte, que resulte na falta de recolhimento de imposto, incorre em sua cobrança, acrescida da penalidade cabível. Assim, reputam-se devidos os



valores verificados na apuração do contribuinte, que não obteve êxito em contraditar a acusação.

- Constatada a existência de obrigações já pagas e não contabilizadas, fica caracterizada a figura do passivo fictício tipificado por disposição expressa em Lei. Entretanto, o material probatório de acusação é insuficiente para comprovar a infração, além da existência de notório equívoco no seu lançamento quanto ao período da ocorrência dos fatos geradores. Assim, não há como proceder este lançamento tributário.

### **AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Cientificada da decisão de primeira instância por meio de DTe, em 21 de janeiro de 2021, fl. 1613, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário tempestivo reeditando os argumentos apresentados na impugnação.

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

Eis o relatório.

### **VOTO**

Trata-se dos Recursos de Ofício e Voluntário, conforme detalhado no relatório, interpostos contra decisão que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração sob exame.

O Auto de Infração original imputou ao contribuinte três acusações: 1) falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios; 2) falta de recolhimento do ICMS, decorrente da inobservância das cláusulas do Termo de Acordo nº 2013.000003; e 3) passivo fictício (obrigações pagas e não contabilizadas).

A Sentença, proferida pela Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, julgou parcialmente procedente o Auto de Infração.

Especificamente, a acusação 01 foi julgada parcialmente procedente, a acusação 02 foi julgada procedente e a acusação 03 (passivo fictício) foi julgada improcedente, com cancelamento total do valor exigido. A sentença determinou o Recurso de Ofício Obrigatório, conforme o artigo 80 da Lei nº 10.094/2013.

O contribuinte, então, interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos da impugnação e contestando a manutenção das acusações que foram consideradas procedentes ou parcialmente procedentes pela sentença de primeira instância. O recurso insiste, principalmente, na indevida tributação de aquisições para ativo fixo e uso e consumo, no recolhimento regular do ICMS antecipado e normal via TARE, e na natureza confiscatória da multa.



Inicialmente, observa-se que a matéria foi devolvida à apreciação do colegiado em decorrência da obrigatoriedade prevista no art. 80 da Lei nº 10.094/2013. Por outro lado, o recurso voluntário, interposto pelo contribuinte, foi protocolado no prazo e na forma do art. 77 e seguintes do mesmo diploma legal.

Ainda, não se mostram presentes quaisquer nulidades ou vícios capazes de invalidar a autuação fiscal, presentes nos artigos 14 a 17 da Lei do PAT.

### Preliminares de Nulidade

#### Das Alegações de Nulidade por Lançamentos de Mercadorias Sujeitas à Substituição Tributária e Falta de Confronto da Documentação Fiscal com o Livro Registro de Mercadorias

O contribuinte, tanto na impugnação quanto no recurso, arguiu a nulidade do auto de infração pelos lançamentos realizados de mercadorias sujeitas à sistemática de recolhimento antecipado por substituição tributária, alegando direito a crédito fiscal. Além disso, repetiu a alegação de nulidade da cobrança em decorrência da falta de confronto da documentação fiscal da impugnante com o livro registro de mercadorias.

A sentença analisou a questão da substituição tributária em conjunto com os argumentos de aquisição de bens para ativo fixo e uso e consumo, na primeira acusação. Concluiu que a aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária, por si só, não afasta a exação pela comprovação de omissão de receitas pretéritas, tendo em vista o desembolso financeiro ocorrido nessas operações.

Esta interpretação da sentença é correta e coerente com a presunção legal do art. 646 do RICMS/PB. A origem da presunção reside na capacidade financeira da empresa para efetuar aquisições sem a devida comprovação de receitas que as justifiquem. Se a empresa realizou desembolsos para adquirir mercadorias, mesmo que sujeitas à substituição tributária, e essas aquisições não foram devidamente registradas, a presunção de omissão de receita anterior permanece. O fato de a mercadoria ser sujeita à substituição tributária diz respeito ao regime de recolhimento do ICMS para aquela operação específica de saída, e não à origem do recurso financeiro que a propiciou.

No que concerne à alegada falta de confronto da documentação fiscal com o livro registro de mercadorias, a sentença foi taxativa:

*"Ocorre que a impugnante não comprova que essas notas fiscais foram declaradas na EFD da empresa, em campo específico de registro de suas aquisições.*

*Destarte, pelo fato de inexistir qualquer vinculação que pudesse confrontar os lançamentos tributários, não há como aceitar tal alegação."*

O contribuinte não demonstrou a efetiva escrituração das notas fiscais na EFD ou em outro livro próprio, o que seria fundamental para refutar a acusação de falta de lançamento. A EFD é o principal instrumento de escrituração fiscal digital, e é através dela que o Fisco pode confrontar as informações que garantem fiscalização



sobre a arrecadação. A ausência de comprovação por parte do contribuinte de que as notas foram devidamente lançadas em seus registros fiscais esvazia o argumento de que não houve confronto. O ônus da prova, mais uma vez, recai sobre o contribuinte para demonstrar a regularidade de suas escrituras.

Portanto, os argumentos do recurso voluntário sobre substituição tributária e falta de confronto documental não são suficientes para modificar a sentença de primeira instância, que analisou adequadamente os pontos e as provas (ou a ausência delas) apresentadas.

*Da Nulidade do Auto de Infração pela Aplicação de Multa no Percentual de 100% - Caráter Flagrantemente Confiscatório*

A acusação inicial do Fisco imputou ao contribuinte multas no percentual de 100% do valor do imposto devido, com base no art. 82, inciso V, alínea "f", da Lei nº 6.379/96 (acusações 01 e 03). O contribuinte, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, arguiu o caráter confiscatório dessa multa, alegando que o percentual de 100% abala seu patrimônio e viola os princípios da vedação do confisco e da capacidade contributiva, previstos nos artigos 145, §1º e 150, IV, da Constituição Federal de 1988.

A sentença de primeira instância, em análise preliminar, refutou o argumento do caráter confiscatório da multa, aduzindo que a aplicação da penalidade decorre de expressa previsão legal e que a autoridade fazendária possui atividade administrativa plenamente vinculada. Citou o art. 3º e o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN) para fundamentar a vinculação da atividade administrativa. Ademais, a decisão ressaltou que a declaração de inconstitucionalidade não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos, conforme o art. 55, inciso I, da Lei nº 10.094/2013.

Com efeito, registre-se que os Órgãos Julgadores estão proibidos de afastar a aplicação da lei sob a alegação de inconstitucionalidade, conforme art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, e na Súmula nº 03, aprovada pelo CRF/PB:

**Art. 55.** Não de inclui na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade

**Art. 72-A.** No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

(...) **Portaria nº 00311/2019/SEFAZ:**



**SÚMULA 03** – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos n<sup>os</sup>: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

No caso dos autos, a fiscalização aplicou a penalidade específica para a infração detectada, prevista no art. 82, V, “f”, da Lei 6.379/1996, cujo texto estava vigente à época.

É imperioso destacar que a atuação do agente fiscal e, conseqüentemente, do julgador administrativo, deve se pautar pela estrita legalidade. O artigo 3<sup>o</sup> do Código Tributário Nacional preceitua que: "Art. 3<sup>o</sup> Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Adicionalmente, o parágrafo único do artigo 142 do mesmo diploma legal reforça a natureza vinculada da atividade de lançamento: "Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Como bem elucidado pela sentença, a vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre de sua instituição por lei e de sua configuração como prestação compulsória. A autoridade tributária não possui discricionariedade para analisar a conveniência ou oportunidade da cobrança. Dessa forma, o agente fiscal e o julgador administrativo devem aplicar a lei conforme sua previsão, não lhes cabendo realizar controle de constitucionalidade.

Portanto, o argumento do contribuinte sobre o caráter confiscatório da multa de 100% não pode ser acolhido nesta esfera administrativa. A discussão acerca da constitucionalidade de um dispositivo legal é matéria reservada ao Poder Judiciário, especialmente ao Supremo Tribunal Federal, que detém a guarda da Constituição. A sentença de primeira instância agiu em conformidade com as normas que regem o processo administrativo tributário ao afastar tal alegação, por ser matéria alheia à sua competência.

### Mérito

No mérito, a análise do recurso exige a avaliação apartada de cada infração, confrontando os argumentos das recorrentes com os fatos apurados e a legislação aplicável, sem prejuízo dos fundamentos da sentença, razão pela qual passo ao exame das acusações.

### Da Acusação 01 - Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição nos Livros Próprios

A primeira acusação fiscal se baseia na omissão de registro de notas fiscais de aquisição nos livros próprios do contribuinte, o que, para a fiscalização, configurou presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis com recursos



advindos de receitas não comprovadas. Fundamenta-se nos artigos 158, I, e 160, I, com fulcro no artigo 646 do RICMS/PB.

A sentença, ao analisar esta acusação, acolheu parcialmente os argumentos do contribuinte. Reconheceu e expurgou do lançamento os valores referentes a notas fiscais lançadas em duplicidade e notas fiscais anuladas, para as quais o contribuinte apresentou provas de retorno das mercadorias. No entanto, a sentença manteve parte do lançamento, rejeitando os argumentos do contribuinte quanto a créditos indevidos por aquisição de bens para o ativo fixo e uso e consumo, falta de provas para mercadorias devolvidas, e nulidade por confronto com o livro registro de mercadorias.

O contribuinte, em Recurso Voluntário, reitera que os lançamentos referentes a aquisições de bens para o ativo fixo e para uso e consumo são indevidos. Argumenta que esses bens se agregam ao produto final e que, portanto, não haveria incidência de ICMS sobre eles. O recorrente também insiste na improcedência do lançamento relativo a mercadorias devolvidas, apesar de não ter apresentado provas na impugnação. Além disso, reitera a tese de nulidade da cobrança por falta de confronto da documentação fiscal com os livros de registro.

O artigo 646 do RICMS/PB é claro ao estabelecer presunções de omissão de saídas de mercadorias tributáveis:

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.

A acusação 01 se funda na "ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas" (Art. 646, IV), implicando em omissão de saídas pretéritas que geraram a receita para essas aquisições. A sentença corretamente observou que:



*"Acontece que a tributação, dessa primeira acusação, recai sobre o valor das saídas de mercadorias tributáveis omitidas em etapa anterior e cujas receitas auferidas serviram de fonte para o pagamento das aquisições.*

*É cediço que para este lançamento tributário o que deve ser considerado é a existência de desembolso financeiro realizado pela empresa, em vista de receitas oriundas de vendas pretéritas sem o devido recolhimento do imposto. Assim, tal presunção constata-se pelas aquisições não declaradas pelo contribuinte, independentemente se as mercadorias foram adquiridas para o seu ativo fixo ou para seu uso e consumo ou para sua revenda."*

A fundamentação da sentença é irrefutável. A presunção legal do art. 646 do RICMS/PB não se vincula ao destino das mercadorias adquiridas, mas sim à origem dos recursos utilizados para a sua aquisição, que se presume serem de vendas omitidas. Se o contribuinte realizou desembolsos para adquirir mercadorias, e essas entradas não foram devidamente escrituradas, presume-se que a receita para esses desembolsos adveio de operações anteriores não declaradas, sobre as quais o ICMS deveria ter incidido.

Portanto, os argumentos do contribuinte de que as aquisições para ativo fixo e uso e consumo não gerariam crédito tributário são improcedentes. A questão não é o crédito, mas sim a omissão de receita que possibilitou a aquisição.

Quanto às mercadorias devolvidas, a sentença foi precisa ao afirmar que o contribuinte "*não colocou nenhum material probatório em sua defesa*" para as seis notas fiscais alegadas. O ônus da prova, conforme o art. 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013, compete a quem esta aproveita. Inexistindo prova nos autos que corrobore a alegação, a manutenção do lançamento é medida que se impõe.

No que tange à alegação de nulidade da cobrança por falta de confronto da documentação fiscal com o livro registro de mercadorias, a sentença também foi clara:

*"Ocorre que a impugnante não comprova que essas notas fiscais foram declaradas na EFD da empresa, em campo específico de registro de suas aquisições. Destarte, pelo fato de inexistir qualquer vinculação que pudesse confrontar os lançamentos tributários, não há como aceitar tal alegação."*

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) é o meio pelo qual o contribuinte presta as informações relativas às suas operações. Se as notas fiscais de entrada não foram devidamente registradas nesse sistema ou em qualquer outro livro próprio, não há como o Fisco realizar o confronto e verificar a regularidade das operações. A mera alegação de registro sem a devida comprovação é insuficiente para afastar a presunção legal.

Desse modo, a sentença de primeira instância, ao julgar parcialmente procedente a acusação 01, agiu com acerto, expurgando apenas os valores para os quais o contribuinte produziu prova inequívoca (notas repetidas e anuladas) e mantendo os demais, cuja improcedência não foi demonstrada pelo recorrente.



*Da Acusação 02 - Falta de Recolhimento do ICMS Normal - Cumprimento do Disposto na Cláusula Primeira Combinada com Oitava do Termo de Acordo*

A acusação 02 do Auto de Infração aponta a falta de recolhimento do ICMS normal nos meses de janeiro e fevereiro de 2015, e janeiro de 2016, em razão da inobservância das cláusulas Primeira e Oitava do Termo de Acordo (TARE) nº 2013.000003.

O contribuinte, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, defende que os valores cobrados são indevidos, pois cumpriu as cláusulas do TARE, tendo realizado pagamentos que ultrapassaram o valor do recolhimento mínimo mensal exigido.

A sentença de primeira instância considerou esta acusação procedente. Fundamentou que o contribuinte, embora tenha anexado planilhas para tentar comprovar seus argumentos, não colacionou material probatório dos valores incluídos nessas planilhas, o que impediu a fiscalização de constatar qualquer erro nas planilhas apresentadas e a vinculação da prova à matéria. Citou os artigos 56, parágrafo único, 57 e 58 da Lei nº 10.094/2013 para reforçar a questão do ônus da prova e a necessidade de vinculação da prova à matéria do litígio.

O Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) nº 2013.000003, de fls. 132 a 137 dos autos, estabelece as condições de tributação diferenciada do ICMS para a empresa, incluindo as alíquotas de crédito presumido e as regras de recolhimento mínimo. A Cláusula Oitava, em especial, define que o recolhimento mensal (englobando ICMS Normal, Garantido, Antecipado e Substituição Tributária) não poderá ser inferior a R\$ 9.500,00, ou a percentuais mínimos sobre o valor das saídas (3% internas e 1% interestaduais para 2015, e 4% internas e 1% interestaduais a partir de 2016).

A sentença apontou que a fiscalização detectou a falta de recolhimento do ICMS através da reconstituição da conta corrente do ICMS da empresa. Para refutar essa constatação, o contribuinte tinha o ônus de apresentar provas cabais de que os pagamentos alegados cobriam os valores devidos, conforme as regras do TARE. Contudo, as planilhas apresentadas pelo contribuinte na impugnação e reiteradas no recurso não foram acompanhadas de documentos que as vinculassem de forma indissociável aos valores recolhidos.

A ausência de material probatório apto a comprovar o recolhimento adequado, nos termos e valores previstos no TARE, impede o afastamento da exigência fiscal. O artigo 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013 é categórico: "Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita."

Além disso, o artigo 57 da mesma lei estabelece que: "Art. 57. As provas são aquelas necessárias e vinculadas à matéria objeto do litígio."

A mera apresentação de planilhas de pagamentos sem a devida vinculação e comprovação dos valores neles contidos torna a defesa ineficaz. A sentença acertadamente consignou que: "*Todavia, o impugnante não colaciona material*



*probatório dos valores incluídos nas planilhas, não sendo possível, assim, constatar qualquer erro nas planilhas acostadas pela fiscalização, às fls. 39-40."*

O julgador não pode adivinhar a correlação entre os pagamentos alegados e os valores apontados como devidos, nem realizar uma perícia contábil que compete, em primeira análise, ao contribuinte para comprovar sua regularidade, especialmente quando o contribuinte tem a oportunidade de trazer aos autos documentos que corroborem seus argumentos de defesa.

A fiscalização apresentou um demonstrativo da reconstituição da conta corrente do ICMS, e cabia ao contribuinte demonstrar, de forma clara e comprovada, que os valores exigidos já haviam sido recolhidos ou que os cálculos da fiscalização estavam equivocados com base em documentos hábeis.

Portanto, a decisão da GEJUP em manter a procedência da acusação 02 está em consonância com as normas processuais e o princípio do ônus da prova. O recurso voluntário, ao simplesmente reiterar as planilhas sem a vinculação probatória exigida, não logra êxito em refutar os fundamentos da sentença.

#### Do Princípio da Verdade Material

O contribuinte invoca o princípio da verdade material, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, para sustentar que o Fisco deveria ter buscado a realidade dos fatos de forma mais aprofundada, realizando, por exemplo, um levantamento específico de estoques ou comprovando a existência de passivo fictício de forma cabal. Alega que o lançamento tributário foi produto de mero arbitramento fiscal unilateral, sem a prova da materialidade concreta e efetiva da circulação econômica ou jurídica de mercadorias.

A sentença reconheceu a relevância do princípio da verdade material no processo administrativo tributário, afirmando que a busca da realidade dos fatos deve guiar a autoridade julgadora. A sentença aplicou este princípio de forma objetiva, distinguindo-o de acordo com a prova produzida.

Especificamente para a acusação 03 (passivo fictício), a sentença acolheu o argumento do contribuinte e julgou a acusação improcedente, precisamente pela ausência de material probatório por parte da fiscalização.

A decisão é enfática ao afirmar:

*"Contudo, no que se refere a esta terceira denúncia, constantes do libelo acusatório, a verdade material dos autos demonstra, de forma inequívoca, que o fiscal autuante não juntou qualquer prova das infrações, fato este que cerceia o direito de defesa do contribuinte, como aludido pelo impugnante, que questionou os valores arbitrados pela fiscalização."*

E continua: *"Não pode a simples informação apresentada no corpo do Auto de Infração ter o condão de dar ao crédito tributário liquidez e certeza para sua exigência, porquanto a inexistência de material probatório necessário e imprescindível à configuração da infração."*



A sentença, ao desconstituir a acusação de passivo fictício por falta de provas do Fisco, demonstrou efetiva observância ao princípio da verdade material e ao devido processo legal. A administração tributária tem o dever de provar os fatos que alega para configurar a infração, mesmo em casos de presunções relativas, devendo anexar um lastro probatório mínimo.

No entanto, para as acusações 01 e 02, a sentença considerou que o ônus da prova recaía sobre o contribuinte para afastar as presunções legais ou as constatações fiscais, já que a fiscalização demonstrou a ocorrência das infrações, suficientes à aplicação da presunção legal. Para a acusação 01, o contribuinte conseguiu provar a duplicidade de lançamentos e a anulação de notas fiscais, o que foi acolhido pela sentença. Para as demais alegações do contribuinte nesta acusação (ativo fixo, uso e consumo, mercadorias devolvidas, e confronto com a EFD), e para a acusação 02 (cumprimento do TARE), o contribuinte não apresentou provas suficientes, o que levou à manutenção da exigência.

A busca pela verdade material não exige o contribuinte de produzir as provas que lhe aproveitam, especialmente quando a legislação estabelece presunções relativas ou quando se exige a comprovação de cumprimento de obrigações tributárias. Conforme já citado, "O ônus da prova compete a quem esta aproveita".

Portanto, o argumento do contribuinte, de que o princípio da verdade material afastaria as demais exigências, não se sustenta. A sentença aplicou corretamente o princípio, exigindo provas de ambas as partes e acolhendo as alegações que foram devidamente comprovadas nos autos.

Destaque-se que todos os pontos combatidos pela defesa foram devidamente enfrentados pelo diligente julgador singular.

#### Da Aplicação da Penalidade Menos Severa

A fiscalização aplicou corretamente a penalidade prevista no artigo 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96, com a redação vigente à época da autuação.

Ocorre que, com a edição da Lei nº 12.788/2023, a multa do art. 82, V passou a ser de 75% sobre o valor do ICMS devido, e não mais de 100%. Segue a nova redação:

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):

**Nova redação dada ao "caput" do inciso V do "caput" do art. 82 pela alínea "c" do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.**

**V - de 75% (setenta e cinco 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;

Assim, promovo o ajuste do percentual da penalidade aplicada, em atendimento ao preceito insculpido no artigo 106, II, “c”, do CTN, que determina a aplicação retroativa da penalidade menos severa ao contribuinte.

Quanto à multa relativa à segunda infração, prevista no art. 82, II, “e” da Lei nº 6.379/1996, não houve modificação, permanecendo na proporção de 50% do ICMS devido, conforme aplicado pela fiscalização e mantido pela sentença.

Dessa forma, após os ajustes, resta constituído o crédito tributário de acordo com o detalhamento da planilha abaixo:

INFRAÇÃO	PERÍODO		SENTENÇA			MULTA CANCELADA	MULTA CORRIGIDA	CRÉDITO FINAL
	INÍCIO	FIM	ICMS	MULTA	TOTAL			
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/01/2015	31/01/2015	2.565,52	1.282,76	3.848,28	0,00	0,00	3.848,28
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/02/2015	28/02/2015	8.013,42	4.006,71	12.020,13	0,00	0,00	12.020,13
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/01/2016	31/01/2016	11.979,71	5.989,86	17.969,57	0,00	0,00	17.969,57
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/01/2015	31/01/2015	2.120,82	2.120,82	4.241,64	530,21	1.590,62	3.711,44
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/02/2015	28/02/2015	2.635,00	2.635,00	5.270,00	658,75	1.976,25	4.611,25
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/04/2015	30/04/2015	1.020,00	1.020,00	2.040,00	255,00	765,00	1.785,00
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/05/2015	31/05/2015	380,80	380,80	761,60	95,20	285,60	666,40
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/09/2015	30/09/2015	79,76	79,76	159,52	19,94	59,82	139,58
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/12/2015	31/12/2015	2.737,68	2.737,68	5.475,36	684,42	2.053,26	4.790,94
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/09/2016	30/09/2016	4.739,20	4.739,20	9.478,40	1184,80	3.554,40	8.293,60
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/06/2015	30/06/2015	16,61	16,61	33,22	4,15	12,46	29,07



FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/08/2015	31/08/2015	2.106,03	2.106,03	4.212,06	526,51	1.579,52	3.685,55
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/03/2015	31/03/2015	9.990,48	9.990,48	19.980,96	2497,62	7.492,86	17.483,34
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/10/2015	30/10/2015	2.460,27	2.460,27	4.920,54	615,07	1.845,20	4.305,47
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/02/2016	28/02/2016	3.625,36	3.625,36	7.250,72	906,34	2.719,02	6.344,38
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/06/2016	30/06/2016	3.704,06	3.704,06	7.408,12	926,02	2.778,05	6.482,11
FALTA DE LANCAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	01/11/2016	30/11/2016	1.308,50	1.308,50	2.617,00	327,13	981,38	2.289,88
PASSIVO FICTÍCIO (obrigações pagas e não contabilizadas)	31/12/2015	31/12/2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PASSIVO FICTÍCIO (obrigações pagas e não contabilizadas)	31/12/2016	31/12/2016	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>CRÉDITO TOTAL DEVIDO</b>								<b>98.455,98</b>

**Por todo o exposto,**

**VOTO** pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do recurso voluntário, por regular e tempestivo e quanto ao mérito, pelo desprovemento de ambos, *alterando de ofício a sentença* que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001236/2019-19, lavrado em 07 de maio de 2019, em face de NACIONAL DISTRIBUIDORA DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 98.455,98** (noventa e oito mil, quatrocentos e cinquenta e cinco reais e noventa e oito centavos), sendo, a título de ICMS, **R\$ 59.483,22** (cinquenta e nove mil, quatrocentos e oitenta e três reais e vinte e dois centavos), por violação aos Art. 158, I, Art. 160 caput e inciso I, com fulcro no Art. 646, todos do RICMS/PB e o valor de **R\$ 38.972,76** (trinta e oito mil, novecentos e setenta e dois reais e setenta e seis centavos) de multa por infração, aplicadas com base no art. 82, inciso II, alínea “e” e inciso V, alínea “f”, da Lei nº 6.379/96.

Mantenho cancelado o crédito tributário no valor de **RS 265.488,56** (duzentos e sessenta e cinco mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e cinquenta e seis centavos), sendo **R\$ 132.744,28** (cento e trinta e dois mil, setecentos e quarenta e quatro reais e vinte e oito centavos) de ICMS, e o igual valor de multa por infração, cancelados pela sentença.



Cancelo, por aplicação da penalidade menos severa ao contribuinte, o valor de **R\$ 9.231,14** (nove mil, duzentos e trinta e um reais e quatorze centavos) de multa por infração.

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

Primeira Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 10 de junho de 2025.

Vinícius de Carvalho Leão Simões  
Conselheiro Relator