



**ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

**Processo nº 078.523.2013-9**

**Recursos HIE/VOL/CRF-682/2014**

**1º Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**1º Recorrida: MAQ-LAREM MÁQUINAS MÓVEIS E EQUIPAMENTOS LTDA.**

**2º Recorrente: MAQ-LAREM MÁQUINAS MÓVEIS E EQUIPAMENTOS LTDA.**

**2º Recorrido: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.**

**Autuante: JOSÉ JAIDIR DA SILVA.**

**Relator: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.**

**DECADÊNCIA. EFEITO SOBRE PARTE DO LANÇAMENTO INDICIÁRIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. USO E CONSUMO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. PEDIDO IMPERTINENTE DE DILIGÊNCIA FISCAL. PROCEDÊNCIA. RECOLHIMENTO PARCIAL. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁRIAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. PARCIALIDADE. INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS OPERAÇÕES SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. IMPROCEDÊNCIA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.**

#onfigurada a decadência em parte dos créditos tributários referentes à infração de falta de recolhimento do ICMS – Diferencial de Alíquota, cujo prazo para lançamento é de cinco anos contados a partir da eclosão do fato gerador, conforme previsão contida no artigo 150, §4º do CTN. Aplicação da regra matriz prevista pelo artigo 173, inciso I do CTN, às acusações derivadas de falta de recolhimento do imposto por omissão de faturamento de mercadorias em operações tributadas. Comprova-se a falta de recolhimento de ICMS-DIFAL decorrente das aquisições estampadas nas notas fiscais de entradas destinadas ao uso e consumo da recorrente com vedação expressa em lei. Inexistência de imprecisão e impropriedade no procedimento fiscal que desaguou na constatação de falta de recolhimento do DIFAL capaz de provocar a nulidade da feitura fiscal. No que concerne aos aspectos aventados o auto de infração lavrado reputa-se plenamente válido sem defeito de natureza formal ou material. Desnecessária a solicitação de diligência fiscal diante dos elementos probantes inseridos nos autos com evidente conhecimento dos fatos apurados e rebatidos pela recorrente acerca das infrações constatadas. Caracterizada a parcialidade na infração lastreada pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis detectadas através da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de entrada nos livros fiscais. Acolhimento em parte das razões excludentes da exigência fiscal, com manutenção da repercussão tributária sobre os demais lançamentos indiciários. A isenção do ICMS nas operações com mercadorias destinadas à Administração Pública contratante somente goza do benefício fiscal de que trata o Decreto nº 24.755/03 quando atendidas, estritamente, as condições nele impostas, estabelecendo a obrigação de ser deduzido do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado. No caso presente, a denúncia por ausência indevida de tributação do ICMS nos documentos fiscais, não apresentou repercussão tributária após a reconstituição da Conta Corrente do ICMS, ante a caracterização da isenção na operação de venda a Órgão da Administração Pública Direta, por meio

de uma das notas fiscais denunciadas. Ocorrência de recolhimento de parte de denúncia via REFIS/PB. Redução da penalidade aplicada na forma disciplinada pela Lei nº 10.008/2013.

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

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo desprovimento do primeiro e provimento parcial do segundo, alterando, quantos aos valores, a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento 93300008.09.000000846/2013-00, lavrado em 10/6/2013, contra a empresa MAQ-LAREM MÁQUINAS MÓVEIS E EQUIPAMENTOS LTDA., Inscrição Estadual nº 16.091.867-7, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 239.934,23 (duzentos e trinta e nove mil, novecentos e trinta e quatro reais e vinte e três centavos), sendo R\$ 155.840,86 (cento e cinquenta e cinco mil, oitocentos e quarenta reais e oitenta e seis centavos), de ICMS por infringência aos artigos 106, II, “c” e §1º, c/c art. 2º, §1º, IV, art. 3º, XIV e art. 14, X, além dos artigos 158, I c/c 160, I, c/fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 84.093,37 (oitenta e quatro mil, noventa e três reais e trinta e sete centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, II, “e” e V, “f” da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que *CANCELO*, por indevido, o montante de R\$ 499.172,76 (quatrocentos e noventa e nove mil, cento e setenta e dois reais e setenta e seis centavos), sendo R\$ 178.366,32 (cento e setenta e oito mil, trezentos e sessenta e seis reais e trinta e dois centavos), de ICMS, e R\$ 320.806,44 (trezentos e vinte mil, oitocentos e seis reais e quarenta e quatro centavos), de multa por infração, em razão das fundamentações apresentadas.

Ressalte-se que, do crédito tributário devido, o contribuinte reconheceu parte dos lançamentos indiciários conforme recolhimento efetuado e atestado no sistema ATF módulo arrecadação, utilizando o benefício fiscal concedido através do Programa REFIS.

**Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.**

**P.R.I.**

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 21 de outubro de 2016.**

João Lincoln Diniz Borges  
Cons. Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Assessora Jurídica

#

## RELATÓRIO

Examinam-se neste Colegiado os recursos hierárquico e voluntário, nos moldes dos artigos 77 e 80 da Lei nº 10.094/13, diante da sentença prolatada na instância prima que considerou parcialmente procedente Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000946/2013-00, lavrado em 10 de junho de 2013.

O Auto de Infração acima citado aponta que a recorrente cometeu as seguintes infrações:

**- DIFERENCIAL DE ALIQUOTA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/ O USO E CONSUMO DO ESTAB.) (PERÍODO A PARTIR DE 07.03.02) >>> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte deixou de recolher ICMS – Diferencial de Alíquotas referentes à(s) aquisição(ões) de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.**

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

**- INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL** >> *Falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito(s) do imposto, nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado no(s) documento(s) fiscal(is) operações com mercadorias tributáveis como sendo não tributadas(s) pelo ICMS.*

**Nota Explicativa:**

*O CONTRIBUINTE, EMITIU NOTAS FISCAIS DE VENDA SEM DESTAQUE DE ICMS ALEGANDO DIVERSOS MOTIVOS, TAIS COMO: SAÍDAS PARA CONSUMO DE OUTROS CONTRIBUINTE, MAS NÃO DEVIDO O ICMS POR JÁ TER PAGO O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA; VENDAS A ÓRGÃO PÚBLICO AMPARANDO-SE NO DECRETO 24.755, MAS NÃO DEU O DESCONTO DO ICMS NA NOTA FISCAL. PARA COMPROVAR TAL FATO, ANEXAMOS ALGUMAS NOTAS FISCAIS POR AMOSTRAGEM. (SIC)*

Por esta infração, a autuada ficou sujeita ao lançamento oficial fundamentado nos artigos 106, II, “c” e §1º, c/c art. 2º, §1º, IV, art. 3º, XIV e art. 14, X; arts. 158, I; 160, I, c/fulcro no art. 646; art. 106, c/c art. 52, art. 54 e arts. 2º e 3º, art. 3º, art. 60, I, “b” e III, “d” e “l”, todos do RICMS/PB aprovado pelo Decreto 18.930/97, exigindo-se ICMS no valor de R\$ 334.207,18, e multa por infração no montante de R\$ 404.899,81, conforme sugere o artigo 82, incisos II, “e”, IV e V, alínea “f” da Lei nº 6.379/96.

A empresa foi cientificada da autuação, através de Aviso de Recebimento, em 3/7/2013, vindo a ingressar com peça reclamatória, tempestivamente, alegando as seguintes razões:

Em preliminar, que os créditos tributários exigidos em relação aos períodos de 01/01/2008 a 02/07/2008 teriam sido alcançados pelo instituto da decadência tributária, com arrimo no art. 150, §4º do CTN, trazendo à baila jurisprudências e doutrinas sobre a matéria.

Ainda em preliminar, requer a nulidade do feito acusatório, sob o fundamento de que o autuante teria deixado de computar os créditos a que o contribuinte teria direito, apesar deste não ter se creditado em sua escrita fiscal, em razão das entradas de bens do ativo imobilizado ocorridas no exercício de 2008.

Em relação à acusação de falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, aduz a suplicante que a exigência teria sido cumprida, de forma que a respectiva cobrança estaria indevida, pois para a maioria das notas fiscais listadas no Auto de Infração foram emitidas as guias para o pagamento do ICMS-Diferencial de alíquotas sob a rubrica “ICMS-Garantido”, tendo o pagamento sido realizado, não havendo prejuízo aos cofres públicos, que haveria apenas que corrigir o equívoco cometido pelos servidores do Estado, alocando os recolhimentos na rubrica correta.

No tocante à acusação oriunda da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, alega a reclamante que parte dos documentos listados diz respeito à aquisição de mercadorias por outras pessoas jurídicas ou à prestação de serviços não sujeitos ao ICMS, e quanto às demais, embora não tenham sido registradas no Livro de Registro de Entradas, foram lançadas no Diário/Razão, justificando a improcedência da acusação de omissão de saídas.

Quanto à terceira denúncia, o contribuinte alega que entre as notas fiscais denunciadas estão as que dizem respeito a órgãos públicos, que de acordo com o Dec. nº 24.755/2003, autorizado pelo Convênio ICMS nº 26/2003, são isentas de ICMS, constando em “informações complementares”, que o valor das mercadorias nos documentos denunciados já estaria deduzido dos valores de ICMS correspondentes.

Sobre as demais notas fiscais referidas na terceira acusação, aduz a suplicante que também se trata de operações não sujeitas ao ICMS, pois se referem à locação de equipamentos de informática, que não seria fato gerador do ICMS, e que teria havido recolhimento do diferencial de alíquota nas aquisições dos respectivos ativos imobilizados, destinados à locação.

Reclama ainda, a defendente, que a multa aplicada deveria sofrer as reduções previstas na Lei nº 10.008/13, invocando a aplicação da Lei mais benéfica, de acordo com o art. 106, II, “c”, do CTN.

Ao final, requer a redução da multa aplicada diante da edição da Lei nº 10.008/2013, com acolhimento das preliminares de decadência e nulidade do auto de infração, e no mérito a sua improcedência da exigência fiscal.

Em contestação, o autor do feito fiscal alega inicialmente que não há o que rebater em relação à decadência suscitada em preliminar pela defesa, e discorda das razões do pedido de nulidade, pois todos os créditos a que o contribuinte faria *jus* teriam sido considerados.

Quanto ao mérito, no tocante à falta de recolhimento do ICMS – Diferencial de alíquotas, afirma que não há equívoco, tendo em vista que foi levantado o imposto de todas as aquisições para consumo feitas em outros Estados, e deduzidos o que já havia sido pago a título de diferencial de alíquota.

Em relação à alegação de ter havido pagamentos realizados a título de ICMS-Garantido nas notas fiscais apuradas pela fiscalização, aduz que estes foram lançados pelo contribuinte como crédito fiscal, referente a mercadorias para comercialização, e que se houvesse erro de lançamento por parte do Estado, o contribuinte estaria agindo de má-fé em utilizar créditos indevidos.

No tocante à acusação de notas fiscais não lançadas, informa que não há procedência nos fatos alegados na defesa de que as mercadorias que não se destinariam a comercialização não estão obrigadas à escrituração fiscal.

Por fim, quanto à terceira denúncia, indicar como não tributáveis operações sujeitas ao ICMS, argumenta que em nenhuma nota fiscal consta o desconto correspondente ao imposto que seria cobrado, não atendendo ao requisito estabelecido pelo Decreto nº 24.75/03, solicitando, ao final, a manutenção do feito acusatório.

Havendo informações de que não há registro de reincidência fiscal, foram os autos conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, com distribuição realizada ao Julgador Fiscal, Petrônio Rodrigues Lima, que sentenciou a questão pela procedência parcial da auto de infração, conforme decisão constante às fls. 1180/1197 dos autos.

Diante deste entendimento fixou o crédito tributário na quantia de R\$ 241.266,69 (duzentos e quarenta e um mil, duzentos e sessenta e seis reais e sessenta e nove centavos), sendo, R\$ 156.507,09 (cento e cinquenta e seis mil, quinhentos e sete reais e nove centavos) de ICMS, e R\$ 84.759,60 (oitenta e quatro mil, setecentos e cinquenta e nove reais e sessenta centavos), de multa por infração.

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, em 30/6/2014, por via postal, com AR, fls. 1200, a autuada interpôs Recurso Voluntário perante o Conselho de Recursos Fiscais, em 29/7/2014, (fls.942/949), tecendo, em síntese, considerações e alegações já apresentadas em fase de reclamação e outras contrárias às fundamentações de decidir, conforme passo a relatar abaixo:

- que todo o crédito tributário apurado para o período de 1º/1 a 2/7/2008, encontra-se extinto pela decadência, não apenas sobre a acusação reconhecida pelo julgador singular de “falta de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS”, devendo ser alcançada também a acusação de “falta de lançamento de NF de aquisições nos livros próprios-presunção de omissão de saídas”, visto que a condição de aplicação do art. 150, §4º do CTN não especifica, como sua condição, a existência de informações fiscais prestadas pelo contribuinte ao fisco, como entendeu o julgador singular;

- que é justamente o débito fiscal originário da acusação de omissão de saídas não ter sido declarado ou informado pelo contribuinte, que foi objeto de lançamento no auto de infração, não podendo, portanto, ser afastada a regra do art. 150, §4º do CTN para o caso em questão, por retratar hipótese decadencial aplicável e não pela regra matriz do art. 173, I do retro diploma;

- que, se analisarmos o período citado, ocorreu recolhimento de ICMS aos cofres paraibanos de forma parcial, o que resultaria na aplicação da decadência para o período acima citado na ótica do art. 150, §4º do CTN, o que justifica a reforma da decisão para se reconheça decadência também da acusação de “falta de lançamento de NF de aquisições nos livros próprios-presunção de omissão de saídas”;

- que no tocante a denúncia de “falta de lançamento de NF de aquisições nos livros próprios – omissão de saídas”, a decisão deixou de cancelar apenas o crédito tributário relativo a NF nº 95212 que retrata a mesma situação de improcedência das demais notas fiscais apuradas;

- que a decisão singular também deixou de excluir as NF's nº 0247127, 0374641, 089166 e 07063, por falta de prova da existência de registro das operações no Livro Diário, fato que agora será demonstrado nas cópias do respectivo livro contábil (fls. 1234/1235), informando haver equívoco de digitação dos números, sem prejuízo de se tratar das notas em questão;

- que o julgador singular não apreciou a relação de notas fiscais pertinentes ao argumento sumariado na letra “c” no tocante a tese de que a presunção amparada no art. 646 do RICMS/PB não se sustenta ao caso presente uma vez que a recorrente à época das constatações fiscais de falta de lançamento das notas fiscais dispunha em caixa numerário suficiente para pagar as obrigações que, por um lapso, não foram oportunamente lançadas nos livros fiscais e contábeis, não havendo motivo para se presumir a ocorrência de vendas songadas, solicitando a improcedência;

- que acerca da acusação de falta de recolhimento do ICMS – diferencial de alíquota decorrente de uso e consumo, reitera os argumentos apresentados na reclamação, vindo a invocar a ocorrência de nulidade diante da falta de inclusão dos créditos de ICMS que faz jus em razão de entradas de bens para incorporação ao ativo imobilizado que deixaram de ser efetuados pela empresa no exercício de 2008;

- que o julgador singular negou seu pleito a despeito de não ter a recorrente acostado o CIAP com negativa da diligência solicitada, inquinando seu direito aos créditos escriturais que podem ser apropriados em qualquer período de apuração, requerendo a nulidade por comprometimento da apuração do ICMS devido;

Concluindo, demonstra uma reconstituição da Conta Corrente do ICMS, nos períodos fiscalizados, para justificar a necessidade de inclusão do débito de ICMS- Diferencial de alíquota dentro da sistemática de apuração, que resultaria em diferença inferior de ICMS a recolher, conforme tabela formulada às fls. 1222 dos autos.

Requer, assim, que seja decretado o provimento do recurso voluntário, no sentido de julgar-se nulo ou improcedente o auto de infração, caso contrário, parcialmente procedente nos termos apresentados.

Por fim, solicita sustentação oral nos termos do artigo 83 da Lei nº 10.094/2013.

Remetidos a este Colegiado, os autos foram sorteados e distribuídos para esta relatoria.

Está Relatado.

VOTO

Em análise os recursos de ofício e voluntário, diante da decisão proferida pela GEJUP que julgou parcialmente procedente os lançamentos indiciários, que retratam a ocorrência das irregularidades já relatadas.

Antes de qualquer discussão, vale frisar que o presente lançamento de ofício foi procedido com as cautelas da lei, a natureza da infração e a pessoa do infrator estão meridianamente determinadas nos autos, e a relação processual devidamente estabelecida com a regular ciência do contribuinte.

Também, cabe-nos reconhecer a tempestividade do recurso do contribuinte, visto que a ciência da decisão de primeira instância se deu no dia 30/6/2014 e o recurso foi protocolado no dia 29/7/2014, portanto dentro do prazo delimitado pelo art. 77 da Lei nº 10.094/2013.

Antes de adentrar aos aspectos meritórios, esta relatoria informa a ocorrência de reconhecimento de parte do crédito tributário ora guerreado, estando quitadas parcelas das denúncias fiscais, situação devidamente comprovada no relatório analítico de situação dos débitos fiscais emitidos pelo sistema ATF no módulo da Gerência de Arrecadação abaixo transcrito, diante da adesão realizada ao programa REFIS/PB, o que evidencia reconhecimento irretratável dos lançamentos indiciários, porém mantendo questionamento da parte remanescente do crédito tributário, com efeito da parte incontroversa da lide, nos moldes do artigo 156, inciso I do CTN. Abaixo demonstrativo da parte conformada:

<b>Nosso Número</b>	<b>Parcela</b>	<b>Referência</b>	<b>Principal</b>	<b>Infração</b>	<b>Pago</b>	<b>Sit. Débito</b>	<b>Oper</b>
3006230832	63	01/2008	1.302,91	1.302,91	2.066,07	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	66	04/2008	379,84	379,84	594,89	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	68	06/2008	597,21	597,21	923,74	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	69	07/2008	72,54	72,54	111,72	QUITADO	ADE

							REF VIST
3006230832	70	08/2008	95,88	95,88	147,33	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	71	09/2008	50,49	50,49	77,42	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	72	10/2008	853,87	853,87	1.304,51	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	73	11/2008	44,68	44,68	68,06	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	74	12/2008	576,22	576,22	875,76	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	75	01/2009	105,27	105,27	159,37	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	76	02/2009	642,86	642,86	968,93	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	77	03/2009	561,45	561,45	844,85	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	79	05/2009	1.047,15	1.047,15	1.563,66	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	80	06/2009	27,15	27,15	40,42	QUITADO	ADE REF VIST

3006230832	81	07/2009	192,65	192,65	286,28	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	82	08/2009	46,16	46,16	68,51	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	83	09/2009	715,53	715,53	1.059,96	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	85	11/2009	243,35	243,35	358,49	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	86	12/2009	5.456,86	5.456,86	8.014,84	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	52	07/2008	25.961,16	12.980,58	38.137,80	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	53	08/2008	26.201,99	13.101,00	38.399,72	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	54	09/2008	22.131,83	11.065,92	32.362,91	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	55	10/2008	10.361,74	5.180,87	15.093,78	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	56	11/2008	10.160,96	5.080,48	14.755,98	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	57	01/2009	8.908,03	4.454,02	12.853,05	QUITADO	ADE REF VIST

3006230832	58	02/2009	89,12	44,56	127,99	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	59	03/2009	4.271,74	2.135,87	6.124,37	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	60	05/2009	569,15	284,58	809,44	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	61	06/2009	3.228,46	1.614,23	4.577,46	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	62	11/2009	2.390,74	1.195,37	3.351,99	QUITADO	ADE REF VIST
3006230832	87	12/2008	29.220,10	14.610,05	42.333,02	QUITADO	ADE REF VIST

Neste contexto, temos que a recorrente reconheceu, antes de tudo, a legalidade e legitimidade da autuação fiscal, diante do recolhimento de grande parte dos créditos tributários constituídos, donde passo a análise de mérito da demanda recursal.

Passo a analisar a questão na sequência dos fatos abordados pela peça recursal e do desfecho meritório das acusações com base na sentença singular, senão vejamos:

#### 1) DA DECADÊNCIA:

Antes de adentrar ao mérito das acusações fiscais, faço necessário, em primeiro lugar, examinar o pedido da recorrente para que se reconheça a decadência sobre todas as acusações fiscais apuradas no período de 1º/1 a 2/7/2008, sob o prisma legal do art. 150, §4º, do CTN, e não apenas

naquela decretada pelo julgador singular, diante da interpretação equivocada feita pelo julgador singular, que fundamentou, em sua sentença, o efeito decadencial sobre a condição de existir recolhimento antecipado e/ou de declarações de informações fiscais prestadas pelo contribuinte ao fisco, na denúncia de “falta de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS”, deixando de reconhecer, também, que em todo o período acima houve recolhimento de ICMS aos cofres paraibanos.

Neste contexto, se faz necessário tecer algumas considerações iniciais acerca do tema da decadência, donde, como se sabe, o Código Tributário Nacional - CTN estabelece, como regra geral, que a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário, pelo lançamento, em até 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo encontra-se inserido no artigo 173, I, da norma geral tributária, que abaixo transcrevemos:

*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;*

Tal redação foi recepcionada pela legislação tributária estadual, a exemplo do artigo 23 da Lei nº 10.094/2013, infra:

***Art. 23. O direito de constituir o crédito tributário **extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.*****

Por outro lado, a espécie tributária do ICMS se caracteriza por este ser atrelado ao lançamento por homologação, tratando-se de tributo em que a legislação comete ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, conforme disciplinado no art. 150, do CTN, *verbis*:

*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.***

Assim, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, apura, informa e paga a parcela correspondente à obrigação tributária, que posteriormente será aferida pelo Fisco.

Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita, por decurso do prazo legal, conforme estipulado no art. 150, § 4º, do CTN, acima transcrito.

Seguindo a linha do CTN, a legislação estadual da Paraíba, considerando que, com a entrega da declaração, o Fisco detém todas as informações do contribuinte de forma a proceder à homologação, estabeleceu, através da Lei nº 10.094/2013, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, para os contribuintes que tivessem realizado a entrega da declaração ou recolhido a menor o imposto declarado, conforme prevê o art. 22, § 3º, que abaixo reproduzimos:

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

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

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

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

Como se observa, tanto o art. 150, § 4º do CTN, como o art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, remetem à data de ocorrência do fato gerador, para a contagem do lustro decadencial. Note-se que o dispositivo da Lei Estadual foi ainda mais preciso ao introduzir a expressão: “**contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador**”.

Passado este prazo, sem qualquer providência por parte da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e, definitivamente extinto o crédito tributário, perecendo o direito do Fisco de constitui-lo pelo lançamento, exceto se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Logo, caso o sujeito passivo registre incorretamente o débito do imposto ou

apure de forma indevida o montante a pagar, têm o Fisco o prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para lançar de ofício a diferença porventura verificada, conforme dispõem os artigos 150, § 4º, do CTN, e art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, não cabendo outra interpretação para deslocamento desse marco.

Não se perca de vista que não havendo antecipação do pagamento nem a entrega da declaração, a diferença encontrada deve ser providenciada pela Fazenda Estadual, através de lançamento de ofício, contando-se o prazo decadencial a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma prescrita pelo art. 173 I, do CTN, supramencionado.

Nesta toada, verifica-se haver, data máxima vênia, um grande equívoco de entendimento da recorrente, através do nobre causídico, ao tentar correlacionar a denúncia de “falta de lançamento de NF de aquisições nos livros próprios-presunção de omissão de saídas”, com a qualquer hipótese de antecipação de pagamento ou de entrega de declaração, visto que a denúncia acima é lastreada em uma omissão de lançamento de operações de vendas pretéritas realizadas sem cobertura documental, portanto, sem conhecimento prévio do Fisco acerca do fato gerador ocorrido, diante de se tratar de saídas omitidas, cabendo a adoção da regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, para efeito de contagem do prazo de lançamento de ofício.

Portanto, não cabe o acolhimento da tese de decadência balizada no artigo 150, §4º do CTN, para a acusação de “falta de lançamento de NF de aquisições nos livros próprios-presunção de omissão de saídas”, pois sequer fatos geradores foram declarados, muito menos impostos foram recolhidos sobre uma base omitida de faturamento, não podendo haver confusão ou tentativa de correlacionar a recolhimento parcial de ICMS no período de 1º/1 a 2/7/2008, quando se sabe que aqueles valores, em tese recolhidos, representam a parcela tributária declarada e apurada, que pode ter reflexo de repercussão de pagamento ou não, no entanto, sobre fatos conhecidos e externados pelo próprio contribuinte em seus livros fiscais e/ou contábeis, diferentemente das operações fiscais que tiveram constatação de omissão documental, sem prévio conhecimento da autoridade fiscal, com base em uma técnica presuntiva prevista no artigo 646 do RICMS/PB.

No tocante à denúncia de “falta de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS” que teve a decretação de decadência em parte do lançamento, vejo a plena coerência nas razões de decidir do julgador singular, visto que esta irregularidade se consubstanciou pela falta de recolhimento do ICMS, decorrente de operações fiscais realizadas no período, diante da ocorrência de entradas de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento comercial, situação que foi declarada pelo contribuinte e com pleno conhecimento do fisco estadual, conforme espelham as diversas notas fiscais de entradas apuradas.

Olhando sob o prisma da incidência do ICMS, o imposto objeto do diferencial de alíquota nasce do cotejamento do ICMS destacado na Nota Fiscal de aquisição com a complementação da alíquota interna para as mercadorias declaradas sobre o prisma de uso e consumo no livro Registro de Entradas ou quando da entrada consignada nos relatórios de registro de passagem dos postos fronteiriços, surgindo à obrigação tributária principal de recolhimento ao Fisco, diante da informação

fiscal prestada no período.

Assim, tendo o sujeito passivo prestado a devida declaração ao Fisco, aplica-se o regramento contido no art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, cabendo à fiscalização se pronunciar, sobre os valores declarados e/ou recolhidos, no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, como disciplina a norma de regência.

Como se vê, o dia *a quo* do prazo decadencial, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação quando declarados pelo sujeito passivo é o do fato gerador, diferentemente da situação especificada na denúncia não atingida pela decadência que retrata uma ocorrência em que o contribuinte omitiu base de tributação em face da constatação de entradas de mercadorias não registradas em sua escrituração, não havendo, assim, qualquer conhecimento do fato gerador motivador da receita “**extra caixa**” utilizada naquelas operações, muito menos recolhimento total ou a menor de ICMS em relação à eclosão dos fatos geradores em período de apuração.

Dessa forma, não há como comungar com a tese recursal acerca da existência de decadência sobre a acusação de “falta de lançamento de NF de aquisições nos livros próprios-presunção de omissão de saídas”, pautada no art. 150, §4º, do CTN.

No caso dos autos não ocorreu recolhimento do tributo, onde a regra para o termo inicial do prazo decadencial não segue o que dispõe o art. 150, §4º do CTN, conforme entendimento adotado pela Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça da Paraíba em Recurso de Agravo de Instrumento abaixo transcrito:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº. 098.2009.001177-0/ 001.** Relator: Eduardo José de Carvalho Soares -Juiz Convocado. Agravante: Estado da Paraíba -representado por seu procurador Lúcio Landim B. Da Costa. Agravado: J. Maria dos Santos ME -Adv. Jandui B. De Andrade e Márcio Maciel Bandeira. EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PROVIMENTO DO RECURSO. No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, a regra para o início da contagem do prazo decadencial depende do fato do tributo ter sido antecipadamente recolhido ou não. Caso haja o recolhimento parcial do tributo, a regra aplicável é do art. 150, §4º, do CTN. **Não havendo recolhimento do tributo, a regra para o dies a quo do prazo decadencial segue o que dispõe o art. 173, I, do CTN.** Havendo dúvida quanto ao recolhimento antecipado do tributo, mas com a aplicação de uma ou outra regra, não seja atingido o prazo decadencial de 5 anos, a reforma da decisão de primeiro grau se impõe. Vistos, relatados e discutidos estes autos acima identificados. Acorda a Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça da Paraíba, por unanimidade, em DAR PROVIMENTO AO RECURSO, nos termos do voto do relator.

Para sedimentar e pacificar esta decisão trago a colação recente posicionamento deste Colegiado no julgamento dos embargos contido no Recurso nº 422/2013, que gerou o Acórdão CRF nº 439/2013, senão vejamos:

**RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA ACATADA. PREMISSA DE FATO EQUIVOCADA. ALEGAÇÕES DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO E OMISSÃO. ARGUMENTOS REJEITADOS. REFORMADA PARCIAL DA DECISÃO EMBARGADA.**

**1 - Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo a entrega de declaração de informações fiscais sem recolhimento ou com o recolhimento a menor do que foi declarado, contar-se-á o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, exceto se houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CNT). Acolhida a preliminar arguida.**

2 - A via dos **embargos** declaratórios tem o seu alcance precisamente definido na legislação estadual de regência. Os demais argumentos trazidos à baila pela embargante no sentido de desconstituir o crédito tributário exigido, não comprovam a ocorrência de obscuridade, omissão ou contradição na decisão vergastada. Claro inconformismo do embargante a objetivar a discussão dos fundamentos da decisão.

3 - Efeito infringente parcial dos Aclaratórios em face da existência de premissa de fato equivocada. Reforma da decisão embargada no que diz respeito ao instituto da decadência.

A matéria também foi enfrentada em sede de Consulta Fiscal que gerou o Acórdão CRF nº 47/2013, e para melhor ilustrar o entendimento acerca desta matéria transcrevo fragmentos do voto proferido pelo então Conselheiro Rodrigo Antônio Alves Araújo, que esclarece a matéria:

*“Perfilhando esse entendimento, perquire-se que os valores que não foram objeto de declaração pelo contribuinte quando da apuração por ele realizada, não estão sujeitos ao prazo disciplinado no § 4º do art. 150 do CTN, haja vista não poder haver homologação de valores que não foram declarados pelo contribuinte, sujeitando-se tais valores ao lançamento de ofício, cujo início do prazo decadencial tem por arrimo o que dispõe o art. 173, inciso I do CTN, que assim disciplina:*

*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;*

*Entendimento este simples de ser captado, pois só haverá homologação referente ao valor do débito fiscal (crédito tributário) apurado e declarado pelo contribuinte, pois se não houver a apuração e declaração do valor do imposto, não haverá débito fiscal, conseqüentemente, não poderá haver a homologação do lançamento referente à apuração e declaração que não ocorreram, não tendo que se falar no prazo determinado no § 4º do art. 150 do CTN, nem sequer na constituição do crédito tributário, conforme dispõe a Súmula nº 436.*

*Nesse diapasão, após as considerações tecidas, denota-se com nítida clareza que o prazo decadencial determinado no § 4º do art. 150 do CTN tem por cerne apenas o valor do imposto apurado e declarado pelo contribuinte, o qual estará sujeito a ulterior homologação, a exemplo do ICMS declarado e não recolhido ou recolhido a menor, cuja declaração referente ao valor não recolhido no todo ou em parte estará passível de homologação por parte do Fisco dentro do prazo estabelecido no § 4º do art. 150 do CTN.*

*Onde o valor do imposto que não foi apurado e conseqüentemente, declarado, não estará sujeito ao prazo para homologação mencionado, sujeitando-se a regra geral aplicada aos lançamentos de ofício, ou seja, ao art. 173, inciso I do CTN.*

*Em suma, conclui-se que se tiver havido a declaração referente ao valor do imposto devido (e não se constatar dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial conta-se da data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN; mesmo que não tenha havido pagamento ou, ainda, se o mesmo foi efetuado a menor, entendimento este corroborado no parecer quando a parecerista assim se pronunciou:*

*A propósito, o objetivo da homologação não é o pagamento, mas a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido o pagamento, posto que o que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência fiscal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.*

*Fonte: Parecer nº 2012.01.05.00320*

*Todavia, sendo constatada a existência de dolo, fraude ou simulação ou se os valores objeto do imposto devido não tenham sido informados na declaração do contribuinte, em virtude de tais valores não serem suscetíveis a homologação, a regra a ser aplicada deverá ser a geral, a qual é disciplinada no art. 173, inciso I do CTN.*

*Destarte, após as considerações tecidas, ficou claro que assiste razão a primeira instância quando dispõe em seu parecer que o prazo decadencial aplicado para os impostos cujo lançamento ocorre por homologação seria o disciplinado no § 4º do art. 150 do CTN, exceto se tiver havido dolo, fraude ou simulação, estando os lançamentos de ofício concernentes aos valores que não foram objeto de declaração pelo contribuinte sujeito ao prazo estipulado no art. 173, inciso I do CTN.*

*Devendo ser ressaltado que apenas os valores apurados e declarados antecipadamente pelo*

*contribuinte é que estariam sujeitos ao prazo disciplinado no § 4º do art. 150 do CTN, em virtude de tais valores estarem suscetíveis a ulterior homologação por parte da Fazenda estadual, sujeitando-se ao prazo mencionado.*

*Outrossim, se o valor a ser exigido não foi apurado nem declarado antecipadamente pelo contribuinte, não estará sujeito a homologação, sujeitando-se assim ao prazo decadencial determinado no art. 173, inciso I do CTN, por se tratar de lançamento de ofício”.*

Dessa forma, comungo com a decisão exarada que manteve, neste caso presente, o efeito decadencial plasmado na aplicação do art. 150, §4º, do CTN, para o período de 1º de janeiro a 2 de julho de 2008, sobre a acusação de “falta de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS” para ratificar a decisão de primeira instância e declarar extinto, pela decadência, o crédito tributário apurado neste período.

De outro modo, não se aplica os efeitos decadenciais plasmados no art. 150, §4º do CTN, para a acusação fiscal lastreada pela “falta de lançamento de NF de aquisições nos livros próprios-presunção de omissão de saídas”, visto que para esta se aplicaria, caso fosse atingida, a previsão legal de decadência, na forma disposta pelo art. 173, I, do retro diploma, fato que me faz não aceitar o pleito requerido da recorrente de extensão dos efeitos decadenciais para a citada acusação no período acima, ficando rechaçado o pedido de reforma da decisão com base em tese de decadência do lançamento indiciário.

## **2) DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR FALTA DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NÃO UTILIZADO QUANDO DAS AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO:**

Neste ponto recursal, essa relatoria ressalta não haver razões para acolhimento da pretensão de nulidade requerida pelo nobre causídico, visto que estamos diante de um gritante equívoco de entendimento da recorrente acerca da necessidade de refazimento da conta corrente do ICMS para a denúncia pautada no diferencial de alíquota.

Em verdade, não existe determinação legal nos procedimentos fiscais que autorizem qualquer reconstituição da conta gráfica do ICMS quando da constatação de falta de recolhimento de ICMS –DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA nas entradas de mercadorias para uso e consumo, o que faz excluir a tese de impropriedade na apuração do ICMS devido na autuação, visto que a exigência fiscal derivou da incidência do imposto quando das aquisições de mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento, conforme relatórios demonstrativos às fls. 51 a 61 e 64 a 66.

É cediço que, por determinação constitucional, as aquisições de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação destinadas ao consumo, ensejam a obrigação de o contribuinte adquirente recolher o ICMS-Diferencial de alíquotas, conforme se vislumbra do artigo 155, § 2º, VII da atual Carta Magna, *in verbis*:

*Art. 155*

(...)

*§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:*

(...)

*VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

*a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*

Neste contexto, não há o que se falar em refazimento da conta gráfica quando se sabe que a incidência tributária, para efeito de exação fiscal, ocorre no momento da entrada no estabelecimento adquirente de mercadorias destinadas ao uso e consumo e nos prazos especificados, diante do disciplinamento contido no RICMS-PB, contemplando a exegese da norma supra, consoante os artigos infracitados:

*Art. 2º*

(...)

*§ 1º O imposto incide também:*

(...)

*IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo;*

(...)

*Art. 106.....*

(...)

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

(...)

*c) aquisições em outra unidade da Federação de mercadorias ou bens destinados a consumo ou a integrar o ativo fixo, em regime de pagamento normal ou contribuinte enquadrado no SIMPLES NACIONAL;*

(...)

*§1º O recolhimento previsto na alínea “e” do inciso I, e nas alíneas “c” e “d” do inciso II, será resultante da diferença de alíquota.*

Portanto, resta claro nos autos a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS-DIFAL, referente às aquisições para uso e consumo do estabelecimento, que foram identificadas pela fiscalização e declaradas nas notas fiscais de entrada da recorrente, não havendo o que se falar em reconstituição da conta gráfica, a despeito da existência de créditos fiscais não apropriados pela recorrente, por lapso do setor de contabilidade a exemplo dos supostos créditos de ICMS oriundos de bens do ativo imobilizado, tidos como não computados pela recorrente a época de suas entradas no exercício de 2008.

Na hipótese de haver legitimidade de apropriação dos créditos de ativo imobilizado, necessário será a formulação de processo próprio de solicitação de autorização para uso de crédito extemporâneo, no qual a recorrente deverá demonstrar ao setor competente da SER/PB, seu direito e razões para uso em conta gráfica.

Acerca da negativa de diligência fiscal que foi requerida na peça de reclamação e rechaçada pelo julgador singular, vejo uma fundamentação com coerente e razoável motivação para atestar a sua recusa, não havendo, portanto, o que se falar em cerceamento de defesa, muito menos prejuízo de prova para exibição de documentação fiscal necessária, mormente quando tal exibição não surtiria qualquer efeito desejado a favor do contribuinte neste contencioso, pois, como foi dito, a existência ou não de créditos fiscais não apropriados nos livros fiscais pelo contribuinte, os chamados “CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS” não eximiria a obrigação principal de recolher o ICMS –DIFAL, pois a exigência fiscal não pode ser levada para efeito de cotejamento na Conta Gráfica do imposto no exercício de 2008, como erroneamente entendeu a douta tese recursal.

Porquanto, não há o que se falar em deficiência de prova capaz de provocar prejuízo ao direito de defesa da recorrente, como também não se vislumbra qualquer erro ou vício procedimental da fiscalização capaz de ofuscar a verdade material ao ponto de macular o processo administrativo tributário instaurado que se encontra em perfeita sintonia aos princípios que regem o contencioso tributário do Estado da Paraíba, razão pela qual não se materializa a propositura da nulidade requerida.

Em face desta prudente análise, rechaço a preliminar de nulidade por falta de objeto.

### **3) DO MÉRITO:**

Parto para análise de mérito da decisão, separando as acusações que tiverem sua improcedência decretada e aquelas que tiveram a sua exigibilidade parcialmente mantida, no fito de tornar o desfecho da questão mais objetivo e claro, sendo mais compreensivo para as partes interessadas, uma vez que os trâmites estão dentro das diretrizes regulamentares do imposto.

#### **A) ACUSAÇÃO DEBELADA PELA SENTENÇA SINGULAR:**

**- INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS SUJEITAS**

**AO IMPOSTO ESTADUAL** >> *Falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito(s) do imposto, nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado no(s) documento(s) fiscal(is) operações com mercadorias tributáveis como sendo não tributadas(s) pelo ICMS.*

Nesta acusação, foi retratada a hipótese de o contribuinte indicar como não tributadas pelo ICMS, operações com mercadorias sujeitas ao imposto Estadual, resultando na falta de recolhimento do imposto, tendo em vista que as notas fiscais não atendiam aos requisitos para concessão do benefício fiscal, por não indicar no corpo do documento fiscal, o valor do desconto no preço equivalente ao imposto dispensado, conforme estabelecido pelo citado Decreto nº 24.755/2003.

Neste contexto, é de conhecimento amplo e notório que a isenção é uma das formas de exclusão do crédito tributário, prevista no art. 175 do CTN<sup>[1]</sup>, cujo benefício fiscal **em relação ao ICMS**, a Constituição Federal delegou a lei complementar a forma de sua concessão, conforme disposto no seu artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g"<sup>[2]</sup> da Carta Soberana. Esta, por sua vez, estabeleceu nos Atos das Disposições Transitórias, a receptividade da Lei Complementar nº 24/75 que regulamentou a forma de concessão de incentivos e benefícios fiscais, mediante celebração de Convênios entre os estados da federação, vindo a ser estabelecido, no caso em debate, o Convênio nº 26/2003, que autorizou os Estados a dispor sobre a concessão de benefício fiscal nas operações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual direta e suas Autarquias, que na Paraíba foi introduzido por meio do Decreto nº 24.755/2003, que passo a transcrever:

*Decreto nº 24.755/2003*

**Art. 1º** *Fica concedido isenção de ICMS nas operações ou prestações internas, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.*

**§ 1º** *A isenção de que trata o “caput” fica condicionada:*

*I – ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado;*

*II – à indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto;*

*III – à comprovação de inexistência de similar produzido no país, na hipótese de qualquer operação com mercadorias importadas do exterior.*

**§ 2º** *A inexistência de similar produzido no país será atestada por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo da mercadoria ou do bem com abrangência em todo o território nacional.*

**§ 3º** *Nas operações e prestações de que trata o “caput”, fica dispensado o estorno do crédito fiscal.*

**§ 4º** *No caso de mercadorias ou serviços sujeitos ao regime de substituição tributária, fica autorizada a transferência do valor do ICMS retido por antecipação, a crédito do contribuinte substituído que realizou operação ou prestação subsequente isenta, conforme disposto no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997.*

**§ 5º** *As empresas fornecedoras de bens e mercadorias ou prestadoras de serviços, de que trata o “caput”, deverão possuir cadastro junto à Secretaria da Administração.*

**Art. 2º** *Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.*

No caso em tela, para justificar a ausência de débito do ICMS, é imprescindível que o valor equivalente do imposto dispensado tenha sido deduzido do preço de venda contido na nota fiscal, acompanhado de sua indicação no corpo do respectivo documento fiscal.

No entanto, das provas carreadas pelo contribuinte em sua reclamação, verifico que uma situação excepcional foi verificada nos autos e que depõe a favor da verdade material e justiça fiscal, diante da análise documental das operações que evidenciam, de forma cabal e precisa, que a empresa recorrente efetuou o desconto no preço ofertada equivalente ao imposto dispensado, na forma prevista pelo Dec. nº 24.755/2003, ou seja, que o valor consignado na documentação fiscal representaria o valor líquido já deduzido do valor do ICMS, objeto da isenção na operação de vendas para Órgãos públicos.

Tal fato é devidamente comprovado quando na análise da Nota Fiscal nº 005583, no valor de R\$ 1.013.600,00, anexa às fls. 73, em seu corpo, no campo “Informações Complementares”, consta “CONFORME DECRETO 24755 NO VALOR ACIMA JÁ CONTEMPLA O DESCONTO EQUIVALENTE AO IMPOSTO DISPENSADO. EMPENHO Nº 02701”, situação que se compatibiliza com as disposições estabelecidas em documentação (Pregão Presencial nº 229/2008, Nota de Empenho nº 02701) probante às fls. 739 a 764, de que o montante cobrado no referido documento fiscal, já estaria deduzido do ICMS dispensado.

Para corroborar a situação, observa-se, ainda, a existência de uma declaração da Assessoria Jurídica da Secretaria da Administração, às fls. 739 dos autos, em que informa ter sido emitido o empenho nº 2701/2009, com valor líquido de R\$ 1.013.600,00, já deduzido o valor do ICMS correspondente. O que se confirma com a cópia da citada Nota de Empenho anexada, às fls. 741, cumprindo com as condições estabelecidas no processo licitatório na modalidade Pregão de nº 229/2008-SEAD, conforme cópia de seu Edital, às fls. 744 a 764.

Portanto, diante das provas materiais de que o preço das mercadorias constante na Nota Fiscal nº 005583 já estaria com o desconto do imposto dispensado, houve de fato o cumprimento do art. 1º, §1º, I, do Dec. nº 24.755/2003, o que não pode deixar de ser considerado. O que faltou foi apenas a indicação do valor do desconto, apesar da informação nela contida, tratando-se, neste caso específico, de um descumprimento de obrigação acessória.

Para apaziguar qualquer conflito de entendimento, se faz necessário citar posicionamento deste órgão colegiado quando do julgamento que resultou no Acórdão CRF nº 331/2016, ratificando entendimento emitido pela Secretaria Executiva de Estado da Receita, no Parecer nº 2016.01.05.00086, de 27 de junho de 2016, objeto do Processo nº 045.646.2016-9, acerca de tema

correlato, ao excepcionar a hipótese de análise de cada caso concreto à luz dos exames de papéis e documentos “*in casu*” para efeito de determinação ou não da repercussão tributária, senão vejamos:

*i) Tendo o preço na proposta sido apresentado já com a exclusão do ICMS isento, e não tendo ocorrido nenhum desconto ou dedução no valor a ser pago, é cabível a ulterior cobrança do valor do imposto?*

*Distintamente do entendimento da recorrente, não se trata de caso concreto, mas, sim, de hipótese por esta ventilada. Portanto, somente diante da situação “in loco” é possível avaliar, mediante o exame de papéis e documentos, as repercussões que possam advir da hipótese cogitada pela interessada.*

*Nesse sentido, corroboro o entendimento da instância preliminar.*

Assim, diante das considerações tecidas, corroboro com a decisão recorrida que improcedeu a denúncia em comento, por falta de repercussão tributária no exercício de 2009, após estorno das operações glosadas.

**B) ACUSAÇÕES MANTIDAS PELA SENTENÇA SINGULAR:**

***FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS– DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS*** referente às aquisições de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento

Em relação a esta acusação vejo ser decorrente da falta de entendimento da recorrente de não reconhecer que as aquisições de mercadorias para uso e consumo fazem emergir a obrigação tributária de recolher o ICMS – Diferencial de Alíquota quando das entradas de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação.

É cediço que o diferencial de alíquota foi uma das inovações apresentadas pelo legislador constituinte originário, para possibilitar uma redistribuição mais equânime da receita tributária entre os entes federados, beneficiando sobremaneira os Estados mais carentes de recursos, que, via de regra, são consumidores das mercadorias produzidas nas unidades da Federação mais ricas, assim sendo, visando a corrigir possíveis distorções na repartição do bolo tributário entre os diversos Estados da Federação, a Constituição Federal de 1988 instituiu o instituto do diferencial de alíquota, conforme podemos observar na norma Constitucional infracitada:

*Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*

(...)

**VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;**

Por sua vez, o Estado da Paraíba, com base nos ditames da Carta Magna, estatuiu no seu Regulamento do ICMS, que, em verdade, é um desdobramento da Lei nº 6.379/96, a cobrança do chamado diferencial de alíquota, nas aquisições de bens integrantes do ativo fixo, uso/ e ou consumo conforme prevê o ditame contido na inteligência emergente art. 2º, § 1º, inciso IV, art. 3º, inciso XIV, art. 106, inciso III, alínea “c”, do RICMS/PB, *in verbis*:

**Art. 2º - O imposto *incide* sobre:**

§ 1º - (...)

**IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo;**

**Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**

(...)

**XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo.(g.n)**

**Art. 106 – O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á nos seguintes prazos:**

(...)

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

(...)

**c) aquisições em outra unidade da Federação ou no exterior de mercadorias ou bens destinados ao consumo ou a integrar o ativo fixo, em regime de pagamento normal; (g.n)**

Diante das fundamentações já tecidas na decisão recorrida, não vejo razões para desconsiderá-las.

De fato, vislumbra-se nos autos que o contribuinte se locupletou de créditos fiscais relacionados aos pagamentos de ICMS-Garantido, erroneamente classificado nesta rubrica como tal codificação de receita, que foram lançados sempre no mês seguinte ao fato gerador, ou seja, na época de seu recolhimento, conforme se verifica nas Informações Econômico-fiscais do contribuinte juntadas pela Auditoria Jurídica da GEJUP (fls. 1151 a 1178), e que se confirma na utilização de créditos fiscais do ICMS pago a título de garantido, e em conformidade com as provas materiais trazidas à baila pela defesa às fls. 170 a 514.

Porém, é de conhecimento na seara tributária que o ICMS-Diferencial de alíquotas e o ICMS-Garantido, possuem natureza tributária ímpar e distinta entre si.

Neste contexto, os valores pagos a título de ICMS-Garantido e antecipado são creditados na Conta Corrente do ICMS do contribuinte, de acordo com o artigo 72 do RICMS/PB[3], diferentemente do que ocorrem com os recolhimentos do ICMS-Diferencial de Alíquotas, inerentes às aquisições para uso/consumo do estabelecimento, que não se trata de antecipação do imposto, e sim complemento da carga tributária, em que a legislação veda o uso de crédito fiscal (artigo 82, II, RICMS/PB)[4].

Assim, ciente o contribuinte que as operações referentes às notas fiscais denunciadas se tratavam de aquisições de mercadorias para uso/consumo, não se pode admitir, como devida, a realização de reconstituição da conta corrente do ICMS na forma pretendida e demonstrada pela recorrente às fls. 1222 dos autos, diante da natureza não creditícia da presente exigência, já que não há vendas posteriores das respectivas mercadorias.

Portanto, não há o que como aceitar a tese de reconstituição da conta gráfica para o caso em questão, visto ser incabível, agindo corretamente a fiscalização ao realizar toda cobrança do ICMS-Diferencial de Alíquota quando das aquisições de mercadorias para uso/consumo, já que este é cobrado diretamente por ocasião sua aquisição, complementando a carga tributária, conforme legislação acima evidenciada, independentemente da existência de créditos fiscais em sua Conta-Corrente do ICMS.

Por oportuno, os membros deste Colegiado já se manifestaram sobre temas semelhantes, a ponto de emergir pensamento uníssono, conforme se verifica abaixo:

*“RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO. PRELIMINAR. NULIDADE. NÃO ACATAMENTO. PEÇA ACUSATÓRIA NOS DITAMES DA LEI. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA REFERENTE À AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO. ICMS SOBRE IMPORTAÇÃO RECOLHIDO A MENOR. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS GESTORES NÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO A QUO QUANTO AOS VALORES.*

*Alegações infundadas, insuficientes para obstaculizar a apreciação da querela. Natureza da infração e a pessoa do infrator estão meridianamente presentes nos autos, elementos estes suficientes para elidir o pedido de nulidade do feito acusatório.*

*A responsabilidade tributária dos administradores só decorre se os seus atos de gestão forem praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, em conformidade com o artigo 135 do CTN.*

*Cabe ao contribuinte destinatário o recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades federativas, destinadas ao seu uso ou consumo.*

*Nas importações de produtos do exterior, a não inclusão do ICMS próprio, e outras despesas além*

*das aduaneiras na base de cálculo do ICMS sobre a importação, enseja a cobrança do complemento do imposto retido a menor.*

*RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.*

*Relator: CONS. FERNANDO CARLOS DA SILVA LIMA*

*Acórdão nº 550/2004”*

Neste diapasão, mantenho a decisão recorrida em face da legitimidade do ICMS devido a título de diferencial de alíquota, na forma delineada pela legislação de regência.

***FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >>> Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios nos exercícios de 2008 e 2009.***

A presente acusação acima contempla a irregularidade de falta de registro de documentação fiscal emitida em nome da autuada e tem por fundamento a presunção ***juris tantum*** (que admite prova modificativa ou extintiva do fato a cargo do contribuinte) de que as correspondentes aquisições se deram através de recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, vejo que nada se encontra a obstaculizar a exigência fiscal, diante da previsão do art. 646 do RICMS/PB, “*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. (grifos nossos)*

Fica clarividente na norma tributária presuntiva que, uma vez que se realizaram aquisições sem a devida declaração nos livros fiscais próprios, presume-se que o objetivo maior era omitir receitas cuja sua origem não tem comprovação documental, estando a margem do Caixa oficial, justificada pela realização de vendas sem emissão dos correspondentes documentos fiscais.

Por conseguinte, a aplicação da supracitada presunção legal leva à conclusão de que o numerário utilizado para o pagamento das respectivas notas fiscais não registradas adveio de vendas omitidas, configurando-se uma evidente afronta ao art. 158, I, e ao art. 160, I, ambos do RICMS/PB.

Toda a linha de defesa da recorrente gravita sobre a incoerência da infração de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, diante da comprovação de que parte das notas fiscais não são oriundas de mercadorias adquiridas e sim de serviços tomados, fora do campo incidental do ICMS, que já foram reconhecidas pela decisão recorrida e de que as demais mantidas também não poderia ser objeto de exigência fiscal, o que tornaria inapta a presunção prevista na norma regente do ICMS.

Antes de adentrar na análise das questões de materialidade trazidas pela recorrente, necessário tecermos que a acusação orbita em torno da adequada aplicação da presunção legal já tergiversada, sendo necessárias que algumas linhas sobre este instituto merecem ser escritas, com o fito do deslinde da presente demanda.

Para Leonardo Sperb de Paola em sua obra "Presunções e Ficções no Direito Tributário, 1997" demonstra que: **"as presunções relativas constituem "normas sobre provas", pois que modificam o objeto destas, e não a prova em si mesma considerada"**.

Nesse sentido, o meio de prova propriamente dito é o fato cujo conhecimento se fez de forma direta, sendo "a base do raciocínio presuntivo" (prova em sentido objetivo), enquanto que a presunção representa a expressão da convicção do sujeito sobre a ocorrência do fato indiretamente provado. É a prova em sentido subjetivo.

As presunções relativas legais - ou "juris tantum" – são aquelas em que, a partir do conhecimento direto de determinado fato, infere-se, como conclusão lógica, a existência de outro que resta indiretamente provado, admitindo-se a produção de prova em sentido contrário, para infirmar a ocorrência do fato indiretamente provado.

Portanto, para a formação de um juízo presuntivo sobre a ocorrência de um fato aquele indiretamente ligado há que existir uma "correlação lógica" precisa e segura entre ambos, de forma que seja razoável inferir-se que o fato presumido efetivamente ocorreu.

Assim é que, no caso dos autos, a aplicabilidade da presunção inserta no art. 646 do RICMS/PB, encontra plena guarida na interpretação lógico-gramatical, oriunda da dicção da citada norma, quando esta diz que *"a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas autoriza a presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto"*.

Portanto, a base do processo lógico em exame repousa em fato conhecido ou fato-base (compras de mercadorias), cujo lançamento foi omitido e caracteriza despesas não contabilizadas, para encobrir receitas igualmente omitidas porque adquiridas através de saídas de mercadorias sem

emissão de documentos fiscais (fato presumido que tem relação direta com o fato conhecido ou fato-base).

Assim sendo, as informações advindas de operações com mercadorias adquiridas, fazem parte de método legítimo para identificação de eventuais omissões de faturamento, na medida em que são comparados com a escrituração fiscal do contribuinte, o que de fato foi feito neste processo, motivo por que não merece reparos no caráter de legitimidade de seus fatos constitutivos.

Neste contexto, passo a analisar cada ponto apresentado pela recusante visando a improcedência plena da acusação, senão vejamos:

a) FALTA DE EXCLUSÃO DA NOTA FISCAL DE SERVIÇO N° 095212:

Quanto a este ponto, verifico que a decisão recorrida cometeu um lapso de esquecimento ao deixar de excluir a NF de serviço de n° 095212, que retrata uma prestação de serviços de publicidade e de locação de máquinas copiadoras.

Portanto, diante da exegese da norma supra, como não se trata de aquisição de mercadorias, e sim de serviços, não procede à exigência de omissão de saídas pretéritas pela falta de registro fiscal, na mesma razão das demais já excluídas pelo julgador singular, razão que me faz acolher o pleito de improcedência da cobrança, pois não se coaduna com a repercussão tributária descrita na inicial.

b) FALTA DE EXCLUSÃO DAS NF'S N° 0247127, 0374641, 089166 E 07063, POR INEXISTÊNCIA DE REGISTRO CONTÁBIL DAS OPERAÇÕES NO LIVRO DIÁRIO:

Em relação a este questionamento, a recorrente traz cópias de parte do Livro Diário (Livro 16 Folha 240) para justificar a existência de assentamento contábil das notas fiscais citadas, o que inquinaria a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias sem documental. No entanto, ao examinar a prova documental acostada às fls. 1234/1235, não se vislumbra o devido registro das operações citadas, sequer é possível aceitar que haja equívoco de digitação cometido pelo responsável pela escrituração contábil, como tenta transparecer e justificar a narrativa recursal.

Assim, esta relatoria não encontra base de prova material para convencimento de que as citadas notas fiscais de entrada tiveram seu registro contábil efetuado ou que seriam aqueles informados no Livro Diário, onde a prova documental apresentada não atesta a existência de qualquer registro compatível com a numeração da documentação fiscal que possa garantir a efetivação de pagamento realizado pelo Caixa oficial da empresa ou mesmo da sua devida escrituração contábil, diante da completa falta de conexão capaz de descaracterizar a subsistência da acusação em foco.

Neste contexto, não acolho o pleito de reforma, sendo devida a exigência fiscal.

c) QUE A PRESUNÇÃO AMPARADA NO ART. 646 DO RICMS/PB NÃO SE SUSTENTA AO CASO PRESENTE UMA VEZ QUE A RECORRENTE À ÉPOCA DAS CONSTATAÇÕES FISCAIS DE FALTA DE LANÇAMENTO DAS NOTAS FISCAIS DISPUNHA EM CAIXA NUMERÁRIO SUFICIENTE PARA PAGAR AS OBRIGAÇÕES

Em relação ao último argumento recursal, a tese do patrono da causa evidencia que as demais notas fiscais de entradas, tidas como não lançadas e que foram mantidas na acusação fiscal, não assiste razão em grau de repercussão tributária do ICMS, pois havia, no período correspondente, saldo superavitário em Caixa para arcar com o pagamento das aquisições de mercadorias nelas estampadas, de sorte que a presunção de omissão de saídas perde seu fundamento de aplicabilidade, pois os recursos estavam à disposição para saldar em valores superiores ao montante dos valores de notas fiscais não lançadas.

Não assiste razão à recorrente.

Ora, em que pese a inteligência de tese recursal disposta pelo nobre causídico da recorrente, esta relatoria entende que os fundamentos apresentados fogem da mínima razoabilidade e legalidade necessárias para elidir a presunção legal de que receitas “**extra-caixa**” foram utilizadas para liquidar os pagamentos de aquisições de mercadorias não contabilizadas.

Nesta esteira, reitero os termos da fundamentação de decidir já abordadas acima, de que as aquisições de mercadorias com notas fiscais sem a devida declaração nos livros fiscais e contábeis próprios, representa uma patologia fiscal que denuncia a ocorrência de omissão de receitas que não encontra amparo no Caixa escritural, independentemente da existência de saldo superavitário de capital em conta própria ou mesmo da inexistência de estouro de Caixa, posto que a situação infracional surgiu da constatação de uso de fonte de receitas não declaradas. Por óbvio, receitas não declaradas cobrem despesas igualmente não contabilizadas, tudo ao arrepio da lei.

Portanto, a repercussão tributária baseia-se na constatação de aquisições não declaradas e pagas com uso de receitas não declaradas nas contas “Caixa” e/ou “Banco”, com origem financeira que não encontra lastro no faturamento declarado, cujo lançamento foi omitido em momento pretérito para fazer frente à ocorrência de despesas não contabilizadas porque emergiram de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais (fato presumido que tem relação direta com o fato conhecido ou fato-base).

Nesta senda, materializou-se a presunção legal de saídas por vendas sem lastro documental, formadoras de receitas marginais, que foram usadas para pagamento das aquisições de mercadorias cujas notas fiscais não estão registradas, situação que não se confunde com as receitas próprias existentes em Conta Caixa e que não foram utilizadas para pagamento das tais operações mercantis omitidas.

Assim, carece de amparo legal e jurisprudencial a tese de que os pagamentos não declarados das compras seriam comportados pela existência de posição superavitária de recursos em Caixa ao ponto de suas deduções não implicarem em saldo credor, visto que o fato desconhecido que motivou a repercussão tributária foi a utilização de receitas marginais, que não tiveram origem de faturamento regular, desaguando na presunção relativa de omissão de vendas de mercadorias sem emissão documental.

Tal constatação por si só, dispensa qualquer medida de diligência ou de perícia para evidenciar a posição superavitária existente em conta de disponibilidade da empresa, vez que a materialidade do fato danoso ao erário estadual encontra em sua concretude plena, com infração pautada na legislação vigente e nas provas documentais de aquisições de mercadorias cujos documentos fiscais não foram registrados nos livros competentes.

Portanto, não merece guarida a tese lastreada no fato de existir recursos em Conta Caixa em valores suficientes para encobrir os pagamentos das compras de mercadorias que não tiveram a contabilização efetivada nos registros fiscais e contábeis, vez que, como bem demonstrou os assentamentos contábeis, os recursos financeiros ali registrados e declarados não foram utilizados para os respectivos pagamentos, senão outras receitas não declaradas na contabilidade e que representam recursos financeiros que estão à margem do faturamento sem o devido gravame tributário.

Assim, não acolho o pleito de exímia para afastar a repercussão tributária apurada pela fiscalização, que se ajusta aos ditames legais aplicados a espécie tributária.

Por fim, não obstante ao aspecto legal da denúncia, se faz necessário comungar com a exclusão da Nota Fiscal de nº 095212, matéria já enfrentada no item “a”, acima, cabendo, portanto, sua retirada da exigência fiscal, sendo demonstrado quadro analítico da composição do crédito tributário devido, senão vejamos:

**OMISSÃO DE VENDAS – FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.**

PERÍODO	NOTAS FISCAIS				
	Nº	BC	ALÍQ.	ICMS devido	Total ICMS devido
jan/08	120333	1.236,76	17%	210,25	1.302,91

	167370	6.427,41	17%	1.092,66	
abr/08	5789	1.890,00	17%	321,30	379,84
	215412	344,36	17%	58,54	
jun/08	3066	447,00	17%	75,99	597,21
	5965	256,00	17%	43,52	
	5966	1.890,00	17%	321,30	
	1846	920,00	17%	156,40	
jul/08	11046	426,72	17%	72,54	72,54
ago/08	2068	200,00	17%	34,00	95,88
	130231	364,00	17%	61,88	
set/08	7063	297,00	17%	50,49	50,49
out/08	73989	5.022,76	17%	853,87	853,87
nov/08	330911	262,82	17%	44,68	44,68
dez/08	324	1.800,00	17%	306,00	576,22
	325	817,00	17%	138,89	
	221621	772,52	17%	131,33	
jan/09	139194	302,01	17%	51,34	105,27
	139195	317,22	17%	53,93	

fev/09	247127	3.523,50	17%	599,00	642,86
	28387	258,00	17%	43,86	
mar/09	374641	317,37	17%	53,95	561,45
	374281	366,02	17%	62,22	
	399797	2.619,32	17%	445,28	
mai/09	89166	6.000,00	17%	1.020,00	1.047,15
	8801	159,68	17%	27,15	
jun/09	13789	159,68	17%	27,15	27,15
jul/09	443987	933,23	17%	158,65	192,65
	52778	200,00	17%	34,00	
ago/09	466374	271,55	17%	46,16	46,16
<b>set/09*</b>	23449	290,00	17%	49,30	49,30
	<b>95212</b>	<b>0,00</b>	<b>-</b>	<b>0,00</b>	
nov/09	31638	447,55	17%	76,08	243,35
	37494	396,73	17%	67,44	
	160962	587,21	17%	99,83	
dez/09	40263	21.104,80	17%	3.587,82	5.456,86
	54901	9.877,24	17%	1.679,13	

245202	1.117,10	17%	189,91
<b>TOTAL</b>	<b>76.541,54</b>		<b>12.345,83 12.345,83</b>

Registre-se que a matéria em comento já fora amplamente debatida neste órgão colegiado, com pensamento uníssono entre os seus membros, a exemplo de julgado desta relatoria e por outros conselheiros, conforme acórdãos abaixo transcritos:

**CRÉDITO INEXISTENTE. FALTA DE REPERCUSÃO TRIBUTÁRIA. RECONSTITUIÇÃO DA CONTA GRÁFICA. RECOLHIMENTO EFETUADO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁRIAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. PARCIALIDADE. CONTA MERCADORIAS. ARBITRAMENTO. CONTABILIDADE INTEMPESTIVA. PROCEDÊNCIA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PROVIDOS EM PARTE.**

- Não acolhimento da preliminar de nulidade, em face da inexistência de obstáculos ou vícios procedimentais da fiscalização para que o contribuinte pudesse tomar conhecimento da ação fiscal e do processo administrativo tributário instaurado.

- Decaiu a acusação lastreada em crédito inexistente diante da falta de repercussão tributária no mês do usufruto creditício, com ocorrência de procedimento de reconstituição da Conta Gráfica do ICMS realizada em outra denúncia própria.

- Caracterizada a denúncia de erro na Conta Gráfica do ICMS com ilicitude fiscal reconhecida pelo contribuinte, mediante pagamento do crédito tributário no período fiscalizado.

**Mantida a parcialidade da exigência fiscal sobre a constatação de aquisição de mercadorias com recursos de omissões de saídas pretéritas, em face da falta de registro de notas fiscais nos livros próprios, expurgando as que tiveram comprovação de lançamento e aquelas que tiveram concorrência de infração.**

- Improcedência na aplicação da multa acessória por contemplar período impróprio de denúncia.

- Reputa-se regular o lançamento compulsório consistente no levantamento da Conta Mercadorias efetuado com base no arbitramento do lucro bruto frente à apresentação da escrita contábil que não atende aos pressupostos legais que condicionam a sua aceitação para o efeito de se sobrepor aos assentamentos da escrita fiscal que oferecem suporte à acusação de omissão de saídas tributáveis.

- Redução da penalidade aplicada na forma disciplinada pela edição da Lei nº 10.008/2013.

**Acórdão nº 415/2014**

**Relator: Cons. João Lincoln Diniz Borges**

## **NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS NÃO LANÇADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS.**

*A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias nos livros próprios enseja a presunção legal de que o numerário utilizado para pagamento das mesmas foi originário de vendas pretéritas omitidas à tributação. Ausência nos autos de prova elidente. Mantida a decisão recorrida. Auto de Infração Procedente.*

**Acórdão Recurso nº CRF-497/2004**

**Relator: Cons. Rodrigo Antônio Alves Araújo**

**Acórdão nº 367/2012**

**Relatora: Cons. Maria das Graças D. O. Lima**

**RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. NOTA FISCAL NÃO LANÇADA. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. ÔNUS DA PROVA DA INEXISTÊNCIA DO FATO ATRIBUÍDO AO CONTRIBUINTE. RECONHECIMENTO DE PARTE DA EXAÇÃO FISCAL. PAGAMENTO. NÃO ELIDIDA A PRESUNÇÃO SOBRE O REMANESCENTE. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR.**

*Confirmadas as aquisições de mercadorias com receitas oriundas de omissão de saídas pretéritas mediante a falta de registro de notas fiscais nos livros próprios, porquanto ausente à contraprova nos autos, reputa-se legítima a exigência fiscal.*

**Acórdão nº 367/2012**

**Relatora: Cons. Maria das Graças D. O. Lima**

Nesse sentido, necessário é reforma da decisão singular quanto aos valores devidos nesta acusação, em face da verdade material contida em provas documentais, diante do ilícito fiscal apurado.

Em face desta prudente análise, mantenho a parcialidade da exigência fiscal, conforme tabela abaixo:

**Cálculo do Crédito Tributário**

Infração	Data		Tributo R\$	Multa R\$	Total R\$
	Início	Fim			
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/01/2008	31/01/2008	0,00	0,00	0,00
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/02/2008	28/02/2008	0,00	0,00	0,00
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/03/2008	31/03/2008	0,00	0,00	0,00
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/04/2008	31/04/2008	0,00	0,00	0,00
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/05/2008	31/05/2008	0,00	0,00	0,00
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/06/2008	31/06/2008	0,00	0,00	0,00
CRÉDITO	01/07/2008	31/07/2008			

INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)			25.961,16	12.980,58	38.941,74
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/08/2008	31/08/2008	26.201,99	13.101,00	39.302,99
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/09/2008	31/09/2008	22.131,83	11.065,92	33.197,75
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/10/2008	31/10/2008	10.361,74	5.180,87	15.542,61
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/11/2008	31/11/2008	10.160,96	5.080,48	15.241,44
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/12/2008	31/12/2008	29.220,10	14.610,05	43.830,15
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/01/2009	31/02/2009	8.908,03	4.454,02	13.362,05
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/02/2009	28/02/2009	89,12	44,56	133,68

CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/03/2009	31/03/2009	4.271,74	2.135,87	6.407,61
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/05/2009	31/05/2009	569,15	284,58	853,73
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/06/2009	31/06/2009	3.228,46	1.614,23	4.842,69
CRÉDITO INDEVIDO (MERCADORIAS USO E CONSUMO)	01/11/2009	30/11/2009	2.390,74	1.195,37	3.586,11
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/01/2008	31/01/2008	1.302,91	1.302,91	2.605,82
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/02/2008	28/02/2008	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO	01/03/2008	31/03/2008	0,00	0,00	0,00

NOS LIVROS  
PRÓPRIOS.

FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/04/2008	31/04/2008	379,84	379,84	759,68
FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/05/2008	31/05/2008	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/06/2008	31/06/2008	597,21	597,21	1.194,42
FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/07/2008	31/07/2008	72,54	72,54	145,08
FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/08/2008	31/08/2008	95,88	95,88	191,76
FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE	01/09/2008	31/09/2008	50,49	50,49	100,98

AQUISIÇÃO  
NOS LIVROS  
PRÓPRIOS.

FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/10/2008	31/10/2008	853,87	853,87	1.707,74
---------------------------------------------------------------------------------------	------------	------------	--------	--------	----------

FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/11/2008	31/11/2008	44,68	44,68	89,36
---------------------------------------------------------------------------------------	------------	------------	-------	-------	-------

FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/12/2008	31/12/2008	576,22	576,22	1.152,44
---------------------------------------------------------------------------------------	------------	------------	--------	--------	----------

FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/01/2009	31/01/2009	105,27	105,27	210,54
---------------------------------------------------------------------------------------	------------	------------	--------	--------	--------

FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/02/2009	28/02/2009	642,86	642,86	1.285,72
---------------------------------------------------------------------------------------	------------	------------	--------	--------	----------

FALTA DE LANÇAMENT O DE N.	01/03/2009	31/03/2009	561,45	561,45	1.122,90
----------------------------------	------------	------------	--------	--------	----------

FISCAL DE  
AQUISIÇÃO  
NOS LIVROS  
PRÓPRIOS.

FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.	01/04/2009	31/04/209	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.	01/05/2009	31/05/2009	1.047,15	1.047,15	2.094,30
FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.	01/06/2009	31/06/2009	27,15	27,15	54,30
FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.	01/07/2009	31/07/2009	192,65	192,65	385,30
FALTA DE LANÇAMENT O DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.	01/08/2009	31/08/2009	46,16	46,16	92,32

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.	01/09/2009	31/09/2009	49,30	98,60
			49,30	
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.	01/10/2009	31/10/2009	0,00	0,00
			0,00	
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.	01/11/2009	31/11/2009	243,35	486,70
			243,35	
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.	01/12/2009	31/12/2009	5.456,86	10.913,72
			5.456,86	
INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO ICMS	01/10/2009	31/10/2009	0,00	0,00
			0,00	
INDICAR COMO NÃO	01/12/2009	31/12/2009	0,00	0,00

TRIBUTADAS	0,00		
OPERAÇÕES SUJEITAS AO ICMS			
<b>CRÉDITO TRIBUTÁRIO TOTAL</b>	<b>155.840,86</b>	<b>84.093,37</b>	<b>239.934,23</b>

Com estes fundamentos,

V O T O - pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo desprovimento do primeiro e provimento parcial do segundo, alterando, quantos aos valores, a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento 93300008.09.000000846/2013-00, lavrado em 10/6/2013, contra a empresa MAQ-LAREM MÁQUINAS MÓVEIS E EQUIPAMENTOS LTDA., Inscrição Estadual nº 16.091.867-7, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 239.934,23 (duzentos e trinta e nove mil, novecentos e trinta e quatro reais e vinte e três centavos), sendo R\$ 155.840,86 (cento e cinquenta e cinco mil, oitocentos e quarenta reais e oitenta e seis centavos), de ICMS por infringência aos artigos 106, II, “c” e §1º, c/c art. 2º, §1º, IV, art. 3º, XIV e art. 14, X, além dos artigos 158, I c/c 160, I, c/fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 84.093,37 (oitenta e quatro mil, noventa e três reais e trinta e sete centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, II, “e” e V, “f” da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que *CANCELO*, por indevido, o montante de R\$ 499.172,76 (quatrocentos e noventa e nove mil, cento e setenta e dois reais e setenta e seis centavos), sendo R\$ 178.366,32 (cento e setenta e oito mil, trezentos e sessenta e seis reais e trinta e dois centavos), de ICMS, e R\$ 320.806,44 (trezentos e vinte mil, oitocentos e seis reais e quarenta e quatro centavos), de multa por infração, em razão das fundamentações apresentadas.

Ressalte-se que, do crédito tributário devido, o contribuinte reconheceu parte dos lançamentos indiciários conforme recolhimento efetuado e atestado no sistema ATF módulo arrecadação, utilizando o benefício fiscal concedido através do Programa REFIS.

---

[1] “Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”

[2] “**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

[3] **Art. 72.** Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I – (...)

II - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária de operações anteriores e ao correspondente às entradas de mercadorias cujo imposto tenha sido retido pelo remetente, sempre que:

**a) o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária, mas que, por qualquer circunstância, tiver sofrido cobrança antecipada do imposto; (g. n.)**

[4] **Art. 82.** Não implicará crédito do imposto:

II - até 31 de dezembro de 2019, a entrada real ou simbólica de mercadorias **destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento**; (g. n.)

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 21 de outubro de 2016.

**JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES**  
Conselheiro relator