



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

**Processo nº 058.814.2012-8**

**Acórdão nº 055/2017**

**Recurso HIE/CRF Nº 799/2014**

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

**Recorrida: ALMEIDA TINTAS E REVESTIMENTOS LTDA.**

**Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE ESPERANÇA.**

**Autuante(s): RUBENS A. LINS E FERNANDO ANTONIO C. V. DA SILVA.**

**Relator(a): CONS<sup>a</sup>. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.**

**CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO DO ICMS NORMAL EM OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. PROVAS. EXCLUSÃO PARCIAL DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. AJUSTES FISCAIS EQUIVOCADOS EM PARTE. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO HIERÁRQUICO PARCIALMENTE PROVIDO.**

- Reputa-se legítima a exação fiscal decorrente da falta de pagamento do imposto estadual oriunda de apropriação do ICMS/Normal em operação de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária. O imposto recolhido na origem sob a égide desse regime de pagamento encerra a fase de tributação, não se admitindo a utilização de crédito fiscal pelo adquirente. Excluída a parte do lançamento referente a um dos períodos da repercussão tributária cujo lançamento decorreu de equívoco da autoridade fiscal. - A exigência fiscal referente ao ICMS, no caso, decorrente da prática irregular de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, detectadas mediante a falta de lançamento de notas fiscais de aquisições nos livros próprios. Ajustes de ofício realizados para recuperação de parte dos valores do crédito tributário excluídos na instância preliminar, diante da falta de apresentação de provas do registro das respectivas notas fiscais de aquisição nos livros próprios. - Redução da penalidade original, nos termos do princípio da retroatividade e da vigência de lei posterior mais benigna do que a do tempo da falta.

**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 da relatora, pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu *parcial provimento*, para alterar quanto aos valores a sentença prolatada na primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o *Auto de Infração de*

*Estabelecimento nº 93300008.09.00000943/2012-11* (fls. 4 e 5), lavrado em 17 de maio de 2012, em que foi autuada a empresa, ALMEIDA TINTAS E REVESTIMENTOS LTDA., com inscrição estadual nº 16.128.840-5, já qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no valor de R\$ 36.701,22 (trinta e seis mil, setecentos e um reais e vinte e dois centavos), sendo R\$ 18.350,61 (dezoito mil, trezentos e cinquenta reais e sessenta e um centavos) de ICMS, por infração aos artigos 158, I, 160, I, c/c o art. 646, bem como ao art. 391, § 6º, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 18.350,61 (dezoito mil, trezentos e cinquenta reais e sessenta e um centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alíneas “f” e “h” da Lei nº 6.379/96, com as alterações advindas da Lei nº 10.008/13.

Aotempo em que cancelo, por irregular, o montante deR\$ 24.492,60 (vinte e quatro mil, quatrocentos e noventa e dois reais e sessenta centavos), sendo R\$ 2.047,33 (dois mil, quarenta e sete reais e trinta e três centavos), de ICMS, e R\$ 22.445,27 (vinte e dois mil, quatrocentos e quarenta e cinco reais e vinte e sete centavos), de multa por infração, pelas razões acima expendidas.

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 17 de fevereiro de 2017.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima  
Cons<sup>a</sup>. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Assessora Jurídica

#

## RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso hierárquico, interposto contra a decisão monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000943/2012-11 (fls. 4 e 5), lavrado em 17 de maio de 2012, onde o contribuinte acima identificado, ALMEIDA TINTAS E REVESTIMENTOS LTDA., é acusado das irregularidades, assim descritas:

*- CRÉDITO INDEVIDO (ICMS NORMAL EM OP. SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) – Falta de recolhimento do imposto estadual, tendo em vista o contribuinte ter aproveitado indevidamente como crédito fiscal o ICMS Normal destacado em documento(s) fiscal(is), oriundo de operação sujeita ao regime de substituição tributária, cuja fase de tributação já estava encerrada.*

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

Segundo o entendimento acima, os autuantes constituíram o crédito tributário na quantia de R\$ 61.193,82, sendo R\$ 20.397,94 de ICMS, por infringência ao art. 391, § 6º, bem como aos arts. 158, I e 160, I c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, e R\$ 40.795,88 de multa por infração, com fundamento no artigo 82, V, “f” e “h” da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios constam às fls. 2 e 3 e 6 a 9-A: Termo de Início de Fiscalização, Demonstrativo de Créditos Indevidos Utilizados, Demonstrativo de Notas Fiscais de Aquisições Não Registradas nos Livros Próprios, Termo de Encerramento de Fiscalização.

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, conforme atesta o Aviso de Recebimento nº RM 77414351 3 BR, de fl. 9-C, assinado pelo seu receptor, em 12/6/2012, a atuada apresenta reclamação tempestiva (fl. 10), onde requer o acolhimento dos livros fiscais e contábeis que comprovariam os devidos lançamentos das notas fiscais que constam em aberto, pela Fiscalização, promovendo, com esse fim, a juntada de documentos, às fls. 11 a 43.

Instados a prestar informações, os autuantes inicialmente realçam que em razão de a defendente não ter efetuado referências à acusação de crédito indevido (ICMS Normal em operação sujeita à

Substituição Tributária), entendem que indiretamente esta concorda com a imputação em tela, cujos valores não foram levados à reconstituição na Conta Corrente do ICMS em razão da existência de débitos fiscais (ICMS a recolher) nos respectivos meses de apuração, conforme indicação na Ficha Financeira da autuada.

Acrescem que, por lapso no exame fiscal, não foi observado que na apuração do mês de julho/2007 havia saldo credor, o que provocaria a transferência da repercussão tributária referente a crédito indevido no valor de R\$ 185,94 para o período seguinte, isto é, agosto/2007, cujo saldo se apresentava devedor, de modo que, a seu ver a irregularidade se mantém, porém o fato gerador é transferido para 8/2007, razão por que pugnam a este Colendo Tribunal que promova essa alteração.

Em relação à acusação de omissão de saídas caracterizada mediante a falta de lançamento de notas fiscais nos livros fiscais próprios, argumentam que não obstante a defendente ter alegado que efetuou os lançamentos dos documentos fiscais que relaciona nas fls. 11 e 39, não foi anexada qualquer cópia de livro fiscal que contivesse os citados registros.

Por outro lado, quanto às cópias anexas dos livros Razão e Diário, afirmam que:

*- “Foi observado, através de cópias dos citados livros contábeis, bem como nos seus originais, que os lançamentos relativos às notas fiscais relacionadas no quadro da fl. 11 foram efetivados, já com relação ao quadro da fl. 39 constatamos que a nota fiscal nº 75349 foi registrada na página 84 do Diário, enquanto a Nota Fiscal nº 15062 foi parcialmente lançada nas páginas 54 e 84 do Diário, totalizando R\$ 258,76 (131,78 + 98,94 + 28,05) de um total de R\$ 329,44, faltando lançar R\$ 70,68, valor este que permanece exigível”.*

*- “No que se refere à Nota Fiscal nº 48305, cuja indicação no quadro é de registro na página 13, do Razão nº 1, verifica-se que o lançamento indicado é da Nota Fiscal nº 48282, e não da nº 48305, não se confirmando, assim, o lançamento.”*

*- No caso da Nota Fiscal nº 20461, cujo lançamento está indicado para a página 53 do Diário, verificou-se que o registro ali destacado não é o seu, e sim da Nota Fiscal 34185, configurando lançamento não realizado”.*

*- Em razão do exposto, concordamos com a exclusão dos respectivos valores cujos lançamentos constatamos no exame da Fiscalização”.*

Após essas considerações, juntam documento de fl. 49 (Ficha Financeira/2007).

Com a informação de inexistir antecedentes fiscais da autuada (fl. 51), os autos foram conclusos (fl. 53) e remetidos à GEJUP, onde se deu distribuição à julgadora fiscal, Adriana Cássia Lima Urbano, que declinou o seu entendimento pela *parcial procedência* do auto de infração, ao acolher como regular o resultado do reexame fiscal efetuado na fase contestatória, quando, então, os autuantes excluíram da exação fiscal de omissão de saídas pretéritas, detectada mediante a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, algumas notas fiscais, dentre as relacionadas pela reclamante como regularmente contabilizadas, ante a constatação do lançamento nos livros contábeis apresentados pela empresa, mantendo, por óbvio, assim como a Fiscalização, as notas cujos registros não foram demonstrados pela autuada, e confirmando, ainda, a legitimidade do lançamento de ofício referente à delação de crédito indevido, diante da ausência de contraposição da denunciada.

Nesse compasso, a autoridade julgadora da instância singular promoveu, por fim, ajustes no valor da penalidade, aplicando-lhe os efeitos da legislação posterior que estabelece sanção menos gravosa, ocasião em que reduziu de ofício o valor das sanções inicialmente sugeridas no libelo basilar, ao amparo do Princípio da Retroatividade da Lei Mais Benigna (art. 106, II, “c” do CTN).

Em decorrência dessa decisão, o crédito tributário ficou constituído do valor de R\$ 35.901,82, dividido entre ICMS e multa por infração em iguais valores, conforme sentença de fls. 55 a 59.

Após a ciência pessoal sobre do *decisum* em referência (conforme atesta o documento de fl. 61), que se seguiu à interposição de recurso hierárquico (fl. 60), configurada a não interposição de recurso voluntário, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora, onde foram distribuídos para esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

## V O T O

O objeto do Recurso Hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora que, ao acolher como regular o resultado do reexame fiscal efetuado na fase contestatória, quando, então, os autuantes excluíram da exação fiscal de omissão de saídas pretéritas, detectada mediante a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, algumas notas fiscais, dentre as relacionadas pela reclamante como regularmente contabilizadas, ante a constatação do lançamento nos livros contábeis apresentados pela empresa, manteve, por

óbvio, assim como a Fiscalização, as notas cujos registros não foram demonstrados pela autuada, e confirmou, ainda, a legitimidade do lançamento de ofício referente à delação de crédito indevido, diante da ausência de contraposição da denunciada, decidiu, a referida autoridade, pela parcial procedência do lançamento de ofício, promovendo, por fim, ajustes no valor da penalidade, ao fundamento do princípio da retroatividade da lei mais benigna (art. 106, II, "c" do CTN), ocasião em que reduziu de ofício o valor das sanções inicialmente sugeridas no libelo basilar, em decorrência do advento da Lei Estadual nº10.008/2013, que estabelece penalidade menos gravosa que a norma vigia ao tempo das infrações.

## OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS TRIBUTÁVEIS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FICAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS – Exercícios de 2010 e 2011.

Com relação à acusação de omissão de saídas pretéritas tributáveis evidenciada mediante falta e lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, as relacionada durante o exercício de 2007, trata-se de questão de prova a cargo do contribuinte acusado, visto que o fato relatado no auto de infração tem suporte em presunção relativa da sua ocorrência, mas, por ser relativa, admite a prova modificativa ou extintiva do fato e, por consequência, trazendo alterações ou a sucumbência da ação fiscal. Esse ônus, contudo, cumpre ao autuado, em face da previsão legal que se estampa na legislação de regência.

O art. 646, caput, do RICMS/PB, é bastante claro quanto à prova contrária à presunção que se estabelece em favor do Fisco, nos termos abaixo transcritos:

*"Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimento 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, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção". (g.n.).*

Do exposto, depreende-se que não cabe à fiscalização a prova modificativa ou extintiva do fato objeto da acusação fiscal consistente de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis constadas por meio de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, mas, sim, à autuada, em consequência da inversão desse ônus, que lhe atribui a norma inserta no dispositivo acima transcrito.

No caso dos autos, verifica-se que a acusada apresentou cópia dos livros Diário e Razão, às fls. 12 a 38 e 40 a 43, mediante os quais procura demonstrar a realização do lançamento das notas fiscais que indica nas relações de fls. 11 e 39, as quais se incluíam no demonstrativo fiscal de nota fiscais de aquisição não registradas, fls. 6 a 8.

Perscrutando os elementos que constam nos autos, constata-se que dentre as notas fiscais relacionadas nas fls. 11 e 39, a defendente não logrou provar o lançamento de algumas dessas notas nos mencionados livros contábeis (fls. 12 a 38 e 40 a 43), quais sejam: as Notas Fiscais sob a numeração 2309, 20461, 75349, 8814, 1323, 2786, 48305, 27774 e 51724.

Frente a essas circunstâncias, entendo que a instância preliminar se equivocou no acolhimento de todos os ajustes promovidos pela Fiscalização que, apesar do zelo que lhe é peculiar, incorreu em equívoco quando considerou provado pela autuada o lançamento contábil de todas as notas fiscais relacionadas na fl. 11.

Diante do que, nesse quesito, reformo quanto aos valores a decisão singular, para manter a exação fiscal do ICMS referente a essas notas fiscais cujo registro não se comprovou nos autos.

#### CRÉDITO INDEVIDO – ICMS NORMAL EM OPERAÇÃO SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – Exercício de 2007 (períodos de jan. a julho).

Quanto à acusação de falta de recolhimento do ICMS decorrente da apropriação indevida de créditos fiscais de ICMS/Normal em operações sujeitas À Substituição Tributária, corroboro *in totum* que manteve em parte o lançamento de ofício, haja vista a exclusão do crédito tributário referente ao período de julho/2007, uma vez que ante a existência de saldo credor nesse mês (7/2007) a repercussão tributária se verificaria no período seguinte, isto é, 8/2007, ante a existência de saldo devedor, nesse mês. Contudo, constatado que o lançamento de ofício do valor da repercussão foi equivocadamente efetuado como sendo no próprio mês 7/2007, consoante o reconhecimento expresso dos autuantes sobre essa distorção, não há como manter a acusação fiscal concernente a esse período, visto que a falta e pagamento do ICMS devido não se verificou em 7/2007, e sim em 8/2007.

Também não é possível a correção desse defeito nos próprios autos, devido à impossibilidade da lavratura de termo complementar de infração nesta instância de julgamento, uma vez que essa providência atropelaria o duplo grau de jurisdição. Também se revela inviabilizada realização de novo feito fiscal para a constituição do crédito tributário atinente ao valor correspondente do ICMS, relativo à falta de pagamento do imposto estadual (crédito indevido), do período de 8/2008, devido à decadência do direito de o Estado efetuar correspondente lançamento de ofício (aplicação do art. 150, § 4º do CTN).

Portanto, confirmo, nesse quesito a decisão do juízo monocrático.

Com feito, resulta infração fiscal falta de pagamento do imposto estadual em decorrência da apropriação do ICMS/Normal em operação de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, visto que o pagamento do imposto sob esse regime de tributação encerra a fase de tributação, não se admitindo a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, exceto nas hipóteses previstas na legislação, o que não é o caso dos autos (Aplicação do art. 391, § 6º do RICMS/PB).

Diante do que, dá-se a exclusão do ICMS no valor de R\$ 185,94, relativo à infração de falta de pagamento do imposto estadual em virtude da apropriação indevida de crédito fiscal do imposto.

Quanto à penalidade sugerida no auto infracional, concordo com o entendimento da instância prima, quanto à aplicabilidade da lei posterior mais benigna.

Com efeito, à época da prática das irregularidades acima citadas a dicção do art. 82, V, “f” e “h”, da Lei Estadual nº 6.379/96, estabelecia sanção por infração no percentual de 200% sobre o valor do ICMS devido.

No entanto, com o advento da Lei nº 10.008/13 (DOE de 8/6/13) que produziu efeitos a partir de 1/9/2013, as penalidades relacionadas às infrações por descumprimento da obrigação principal correspondente ao ICMS passaram a ser estabelecidas com patamar inferior ao que previam os dispositivos correlatos, previstos na Lei Estadual nº 6.379/96.

Considerando essa circunstância, e, principalmente, o Princípio da Retroatividade da Lei Mais Benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, entendo cabível a aplicação da multa por infração, disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração, antes consistentes no percentual de 200% sobre o valor do ICMS, passaram ao percentual de 100% sobre o valor do imposto devido.

Em face de todo o exposto, o crédito tributário devido ao Erário estadual passa a ser constituído dos seguintes valores:

Infração	Período	ICMS	M. Inf.	Total
----------	---------	------	---------	-------

Crédito	Indevido	01/2007	362,44	362,44	724,88
Crédito	Indevido	02/2007	125,33	125,33	250,66
Crédito	Indevido	03/2007	304,46	304,46	608,92
Crédito	Indevido	04/2007	141,25	141,25	282,50
Crédito	Indevido	05/2007	350,66	350,66	701,32
Crédito	Indevido	06/2007	250,78	250,78	501,56
Crédito	Indevido	07/2007	-	-	-
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	01/2007	64,03	64,03	128,06
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	02/2007	787,02	787,02	1.574,04
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	03/2007	71,03	71,03	142,06
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	04/2007	45,40	45,40	90,80
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	05/2007	459,90	459,90	919,80
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	06/2007	877,75	877,75	1.755,50
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	07/2007	346,83	346,83	693,66
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	08/2007	2.486,18	2.486,18	4.972,36

F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	09/2007	2.670,63	2.670,63	5.341,26
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	10/2007	4.155,63	4.155,63	8.311,26
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	11/2007	4.444,56	4.444,56	8.889,12
F. Lanç. NF livros próp.	Aquis.	12/2007	406,73	406,73	813,46
Totais	-		18.350,61	18.350,61	36.701,22

Pelo exposto,

VOTO – pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu *parcial provimento*, para alterar quanto aos valores a sentença prolatada na primeira instância, que julgou *parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000943/2012-11* (fls. 4 e 5), lavrado em 17 de maio de 2012, em que foi autuada a empresa, ALMEIDA TINTAS E REVESTIMENTOS LTDA., com inscrição estadual nº 16.128.840-5, já qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no valor de R\$ 36.701,22 (trinta e seis mil, setecentos e um reais e vinte e dois centavos), sendo R\$ 18.350,61 (dezoito mil, trezentos e cinquenta reais e sessenta e um centavos) de ICMS, por infração aos artigos 158, I, 160, I, c/c o art. 646, bem como ao art. 391, § 6º, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 18.350,61 (dezoito mil, trezentos e cinquenta reais e sessenta e um centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alíneas “f” e “h” da Lei nº 6.379/96, com as alterações advindas da Lei nº 10.008/13.

Aotempo em que cancelo, por irregular, o montante de R\$ 24.492,60 (vinte e quatro mil, quatrocentos e noventa e dois reais e sessenta centavos), sendo R\$ 2.047,33 (dois mil, quarenta e sete reais e trinta e três centavos), de ICMS, e R\$ 22.445,27 (vinte e dois mil, quatrocentos e quarenta e cinco reais e vinte e sete centavos), de multa por infração, pelas razões acima expendidas.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 17 de fevereiro de 2017.

**MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA**  
**Conselheira Relatora**