



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

PROCESSO Nº 1218132014-4

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS GEJUP

Recorrida: GONZAGA E DIAS REVENDA DE VEÍCULOS, PEÇAS E SERVIÇOS LTDA (NOVA

RAZÃO SOCIAL: DIAS E BARROS REVENDA DE VEÍCULOS, PEÇAS E SERVIÇOS LTDA)

Repartição Preparadora: SUBGERÊNCIA DA RECEBEDORIA DE RENDAS DA GERÊNCIA REGIONAL DA TERCEIRA REGIÃO DA SER

Autuante: NELSON TADEU GRANGEIRO COSTA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – PASSIVO FICTÍCIO - DENÚNCIAS NÃO CONFIGURADAS – AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO

A presunção legal insculpida no artigo 646 do RICMS/PB não se sustenta quando comprovado que o contribuinte comercializa, quase que exclusivamente, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ante a inocorrência de repercussão tributária.

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

A C O R D A M os membros da Segunda Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovidimento, para manter inalterada a decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001243/2014-06, lavrado em 29 de julho de 2014 contra a empresa GONZAGA E DIAS REVENDA DE VEÍCULOS, PEÇAS E SERVIÇOS LTDA., eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

P.R.I

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de fevereiro de 2019.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES, MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES e PETRONIO RODRIGUES LIMA.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor Jurídico

Relatório

Em análise nesta Corte o recurso hierárquico, interposto nos termos do artigo 80 da Lei nº 10.094/13, contra decisão monocrática que julgou *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001243/2014-06, lavrado em 29 de julho de 2014 em desfavor da empresa GONZAGA E DIAS REVENDA DE VEÍCULOS, PEÇAS E SERVIÇOS LTDA., inscrição estadual nº 16.205.393-2, no qual constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

0005 - PASSIVO FICTÍCIO (obrigações pagas e não contabilizadas) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamentos com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatado mediante a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 334.629,28 (trezentos e trinta e quatro mil, seiscentos e vinte e nove reais e vinte e oito centavos), sendo R\$ 167.314,64 (cento e sessenta e sete mil, trezentos e catorze reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I; 160, I c/c 646, todos do RICMS/PB e R\$ 167.314,64 (cento e sessenta e sete mil, trezentos e catorze reais e sessenta e quatro centavos) de multas por infração, com arrimo no artigo 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96.

Embasando as denúncias, a fiscalização anexou aos autos os seguintes documentos:

- a) Demonstrativo das Notas Fiscais de Entrada não Registradas em 2012 (fls. 9);
- b) Cópias dos DANFE's nº 235762, 287683 (fls. 10 e 11, respectivamente);
- c) Extrato da consulta à Guia de Informação Mensal - GIM referente à nota fiscal nº 1082, emitida pela empresa Ascent Tecnologia e Informática Ltda. (fls. 12);
- d) Demonstrativo da Reconstituição da Movimentação da Conta Fornecedores do exercício de 2012 (fls. 13);
- e) Planilha de fornecedores da empresa, relativa ao período autuado (fls. 14); e
- f) Relação de Duplicatas Pagas 2013 Referente Fornecedores 2012 (fls. 15 e 16).

Depois de cientificada por via postal em 19 de agosto de 2014 (fls. 19), nos termos do artigo 46, II, da Lei nº 10.094/13, a autuada, por intermédio de seu sócio gerente, apresentou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 21 a 32), protocolada em 16 de setembro de 2014, por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) Conforme demonstram as cópias do Livro Caixa de 2012 (Anexo nº 5), a autuada, em nenhuma data daquele exercício, apresentou a menor possibilidade de insuficiência de caixa;
- b) Todos os pagamentos das duplicatas foram realizados por meio de transações bancárias via *internet*;
- c) A impugnante exerce a atividade de revenda de veículos novos, sendo a nota fiscal documento essencial para o emplacamento do veículo. Por este motivo, é impensável que alguém adquira este bem desacobertado de documento fiscal;
- d) O procedimento fiscal que resultou na identificação do passivo fictício considerou, tão somente, os saldos do balanço patrimonial da empresa, deduzindo, destes montantes, as duplicatas que a autoridade fiscal identificou como pagas nos primeiros meses do ano seguinte. A diferença fora considerada como passivo fictício;
- e) Para demonstrar a regularidade de suas operações, a autuada traz, às fls. 30 dos autos, uma planilha com todos os dados inerentes aos valores levantados, como também anexa os devidos comprovantes dos respectivos pagamentos.

Com base nos argumentos apresentados, a impugnante requereu:

- a) Fosse reformado o crédito tributário relativo ao Auto de Infração de Estabelecimentos nº 93300008.09.00001243/2014-06, extinguindo o feito no que tange aos valores cobrados de ICMS e das penalidades correspondentes;
- b) O direito de acostar ainda quaisquer outros documentos que a instância prima entendesse necessários.

Com a informação de existência de antecedentes fiscais^[1] (fls. 161), foram os autos conclusos (fls. 164) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, tendo sido distribuídos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que decidiu pela improcedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. PASSIVO FICTÍCIO. OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA. INFRAÇÕES DESCARACTERIZADAS.

Havendo a constatação de que a empresa opera exclusivamente com mercadorias sujeitas ao regime de tributação por substituição tributária, cujo imposto integralmente é recolhido na origem, encerrando a fase de tributação, não pode ser exigida a obrigação principal, quanto ao imposto, diante da falta de repercussão tributária.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE

Em atendimento ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora da instância *a quo* recorreu de ofício da sua decisão, da qual a autuada tomou ciência em 19 de março de 2018.

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

Eis o relatório.

VOTO

A matéria em apreciação versa sobre as denúncias de: **a)** falta de lançamento de notas fiscais de aquisição; e **b)** passivo fictício, formalizadas contra a empresa GONZAGA E DIAS REVENDA DE VEÍCULOS, PEÇAS E SERVIÇOS LTDA., já previamente qualificada nos autos.

Passemos à análise dos autos, iniciando pela primeira denúncia.

A condição de contribuinte do ICMS no Estado da Paraíba impõe a todos enquadrados como tal uma série de obrigações, sejam de natureza principal, sejam de natureza acessória, sendo o lançamento das notas fiscais de aquisição de mercadorias no Livro Registro de Entradas uma delas.

Ocorre que, no âmbito da legislação em vigor, a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias tem efeito muito mais abrangente do que apenas a responsabilização pelo descumprimento da obrigação acessória. Vejamos o que dispõem o artigo 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e o artigo 646 do RICMS/PB^[2]:

Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

RICMS/PB:

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

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

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 33.047/12 (DOE de 23.06.12).

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

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

Por imperativo legal, a constatação desta omissão obriga o auditor fiscal a lançar, de ofício, o crédito tributário decorrente desta infração, tendo em vista a receita marginal originária das saídas omitidas afrontar o disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB, os quais

transcrevemos a seguir:

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

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Importante destacarmos que, quanto a esta acusação, o contribuinte manteve-se silente. Mais ainda, reconheceu sua condição de devedor quanto aos créditos tributários a ela relativos, vez que realizou a quitação, conforme atesta o Documento de Arrecadação – DAR e o seu respectivo comprovante de pagamento anexados às fls. 39.

O fato de não contestar o lançamento, por si só, produz o efeito de afastar o caráter contencioso quanto à denúncia, nos termos do que estabelece o artigo 69 da Lei nº 10.094/13, *in verbis*:

Art. 69. A impugnação que versar sobre uma ou algumas das infrações ou lançamentos implicará no reconhecimento da condição de devedor relativo à parte não litigiosa, ficando definitivamente constituído o crédito tributário e, em caso de não recolhida até o término do respectivo prazo, à vista ou parceladamente, será lançada em Dívida Ativa, observado ainda o disposto no art. 33 desta Lei.

A existência de pagamento, por sua vez, tem o condão de extinguir o crédito tributário, em observância ao que preceitua o artigo 158, I, do Código Tributário Nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

Para o caso em apreço, não obstante as prescrições contidas nos dispositivos acima reproduzidos, entendo que não podemos deixar de considerar a situação peculiar que a situação produziu. Senão vejamos.

Assim como a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios do contribuinte conduz à presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do

imposto devido, também a constatação da existência de passivo fictício aponta da mesma direção.

O comando normativo gravado no artigo 646 do RICMS/PB, ao garantir o direito à Fazenda Pública de recuperar o ICMS incidente sobre operações pretéritas, o fez presumindo que todas elas foram realizadas com **mercadorias tributáveis**.

Partindo desta premissa, resta evidente que, para que se produzam os efeitos presuntivos autorizados pela legislação, é condição *sine qua non* que a empresa comercialize produtos sujeitos ao regime normal de tributação.

Diante deste fato, a conclusão lógica que se pode extrair é que, nos casos em que seja comprovado que o contribuinte opera, tão somente, com produtos submetidos ao regramento da substituição tributária, não há como subsistir a presunção de que tenham ocorrido omissões de saídas de produtos tributáveis. Admitir-se o contrário, implicaria afronta ao próprio dispositivo autorizador da presunção *juris tantum*, isto porque, conforme já demonstrado, é imprescindível que a empresa atue com produtos com tributação pelas saídas.

Destarte, a solução da lide passa necessariamente pela análise acerca do tratamento tributário dado às mercadorias comercializadas pela autuada no período dos fatos geradores descritos no Auto de Infração.

Consta na decisão recorrida que a julgadora singular, após consulta ao Módulo Cadastro do Sistema ATF da Secretaria de Estado da Receita, identificou que a autuada executa, relativamente ao ICMS, as seguintes atividades econômicas:

CNAE	DESCRIÇÃO
4511-1/01	COMÉRCIO A VAREJO DE AUTOMÓVEIS, CAMIONETAS E UTILITÁRIOS NOVOS
4511-1/02	COMÉRCIO A VAREJO DE AUTOMÓVEIS, CAMIONETAS E UTILITÁRIOS USADOS
4530-7/01	COMÉRCIO POR ATACADO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS NOVOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES
4530-7/02	COMÉRCIO POR ATACADO DE PNEUMÁTICOS E CÂMAMARAS DE AR

4530-7/03	COMÉRCIO A VAREJO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS NOVOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES
4530-7/04	COMÉRCIO A VAREJO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS USADOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES
4530-7/05	COMÉRCIO A VAREJO DE PNEUMÁTICOS E CÂMARAS DE AR

De fato, todos os produtos relacionados às operações descritas na tabela acima, por força de Convênios e Protocolos dos quais o Estado da Paraíba é signatário, estão submetidos ao regime da substituição tributária (*vide* Anexo 5 do RICMS/PB)[3].

É cediço que, nos casos dos produtos regidos por esta sistemática especial de tributação, cabe ao remetente destas mercadorias a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido, relativo às operações subseqüentes, ou seja, nas saídas destes produtos dos estabelecimentos enquadrados como substituídos tributários (sendo este o caso da autuada), não há mais destaque do imposto estadual.

Não obstante o fato de, nas Guias de Informações Mensais – GIM enviadas à Secretaria de Estado da Receita da Paraíba pela autuada, terem sido declaradas operações de vendas de mercadorias com tributação normal (*vide* extrato às fls. 170), verificamos, após consulta ao Sistema ATF da SER-PB de todas as notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte durante o período da autuação (Módulo Documentos Fiscais / NF-e / Consultar / Genérica) que, em verdade, as vendas realizadas com os CFOP 5102 e 6102[4] referem-se, quase exclusivamente, a mercadorias submetidas ao regime da substituição tributária, sem destaque de ICMS, a exemplo de filtros de óleo e autopeças em geral.

Dentre todos os produtos vendidos com os CFOP acima destacados, identificamos apenas cinco operações de saídas de mercadorias com tributação normal, as quais foram acobertadas pelas notas fiscais nº 147, 98, 67, 52 e 21, cujos valores das transações totalizaram R\$ 2.148,00 (dois mil, cento e quarenta e oito reais) referentes a vendas de 5 (cinco) pares de botas.

Diante desta constatação, torna-se evidente que as declarações apresentadas pelo contribuinte quanto às saídas de produtos com tributação normal estão em descompasso com a verdade material evidenciada pelas suas notas fiscais de saída.

Com base nos argumentos expostos, evidencia-se a fragilidade das denúncias descritas na inicial, porquanto se mostrou inaplicável a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, uma vez que a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, bem como a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, para o caso em exame, não produziu repercussões tributárias.

Não é outro o entendimento do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, conforme atesta a ementa do Acórdão CRF nº 021/2015 da lavra do Cons.º Francisco Gomes de Lima Netto:

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS. NOTA FISCAL NÃO LANÇADA. CONTRIBUINTE QUE OPERA EXCLUSIVAMENTE COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.

Diante da comprovação de que a empresa opera exclusivamente, com mercadorias sujeitas ao regime de tributação por substituição tributária cujo imposto integralmente é previamente recolhido, na origem, encerrando, assim, a fase de tributação, infere-se que a recorrente não é passível da acusação de falta de pagamento do imposto, dado que este já foi pago na origem, o que exclui a denúncia em foco.

Ainda com relação à referida decisão, reproduzimos o seguinte excerto:

“Assim sendo, não tem sustentação à acusação posta no auto de infração em discussão, quando fica provado que a referida exigência foi satisfeita pelo contribuinte substituto, restando provado o equívoco da exigência posta na peça exordial, tendo em vista que se trata de contribuinte que exerça atividade quase que exclusivamente com produtos sujeitos à substituição tributária, cujo ICMS é retido na origem pelo substituto tributário, razão porque não é passível do imposto decorrente de falta de emissão de notas fiscais de saídas, dado que o tributo já fora recolhido na origem e alcança até a última etapa da circulação de mercadorias.

Enfim, os elementos constantes nos autos não denotam, com grau razoável de certeza, a existência de indícios suficientes para atrair nem mesmo a nulidade do auto infracional, muito embora a fiscalização em seu contra-arrazoado não faça esse reconhecimento.” (g. n.)

Necessário repisarmos que ambas as denúncias apontam na mesma direção (omissão de saídas de mercadorias tributáveis). Assim, o fato de haver o contribuinte quitado os valores dos créditos tributários relativos à falta de lançamento de notas fiscais de aquisição não altera a natureza da denúncia. Noutras palavras, reconhecer como procedente a primeira acusação pelo fato de a autuada haver liquidado o débito a ela relativo produziria, como consequência, uma decisão ambígua, contraditória e incompatível com a verdade material.

Sendo assim, na esteira da jurisprudência do Conselho de Recursos Fiscais, cabe-nos reconhecer a insustentabilidade das denúncias formuladas na inicial, haja vista a presunção legal que as motivou não abarcar as operações com as mercadorias comercializadas pelo contribuinte.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu

desprovimento, para manter inalterada a decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001243/2014-06, lavrado em 29 de julho de 2014 contra a empresa GONZAGA E DIAS REVENDA DE VEÍCULOS, PEÇAS E SERVIÇOS LTDA., eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de fevereiro de 2019.

Fagundes da Silva

Relator

Sidney Watson

Conselheiro