



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

**PROCESSO Nº 1748432014-5**

**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.**

**Recorrida: AUTO POSTO MISTURÃO LTDA.**

**Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SER - ITABAIANA**

**Autuante: JOSE SERGIO DE ALENCAR CUNHA**

**Relatora: CONS.º THAIS GUIMARAES TEIXEIRA**

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. POSTO DE COMBUSTÍVEIS. INSUBSISTÊNCIA. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO, POR VÍCIO MATERIAL. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Não se sustenta a presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, quando comprovado que o sujeito passivo comercializa predominantemente com produtos sujeitos à substituição tributária, onde o imposto é retido e pago pelo fornecedor das mercadorias, na qualidade de substituto tributário.

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

A C O R D A M os membros da Primeira Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento para reformar, de ofício, a sentença monocrática e julgar nulo, por vício material, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002137/2014-40, lavrado em 19/11/2014, contra a empresa, AUTO POSTO MISTURÃO LTDA., inscrição estadual nº 16.114.035-1, já qualificada nos autos, liberando o contribuinte dos ônus decorrentes do presente lançamento tributário

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 09 de maio de 2019.

**THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA**  
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, GILVIA DANTAS MACEDO, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO e MONICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR  
Assessora Jurídica

**Relatório**

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002137/2014-40, lavrado em 19/11/2014, contra a empresa, AUTO POSTO MISTURÃO LTDA., inscrição estadual nº 16.114.035-1, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1º/1/2010 a 31/12/2013, constam as seguintes denúncias:

*- 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.*

*Nota Explicativa;*

*O CONTRIBUINTE ADQUIRIU MERCADORIAS NO PERÍODO DE 2010 A 2013 COM RECURSOS ADVINDOS DE OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS, CONSTATADA PELA FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS EM LIVROS PRÓPRIOS.*

*- INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (estouro de caixa) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte, optante do Simples Nacional, efetuou pagamentos c/recursos oriundos de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatado pela insuficiência de recursos (estouro de caixa).*

*Nota Explicativa*

*O CONTRIBUINTE EFETUOU PAGAMENTOS COM INSUFICIÊNCIA DE CAIXA CONFORME LEVANTAMENTO DA CONTA CAIXA.*

Foram dados como infringidos os arts. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646; todos do RICMS-PB, e fulcro nos arts. 9º e 10º da Res CGSN nº 030/2008 e/ou arts. 82 e 84 da Res. CGSN 094/2011, com proposição das penalidades previstas no art. 82, V “f”, da Lei nº 6.379/96, e apurado um crédito tributário no valor de R\$ 81.077,16, sendo R\$ 40.538,58, de ICMS, e R\$ 40.538,58, de multa por infração.

Cientificado, pessoalmente, da ação fiscal, em 15/1/2015 e, por via postal, em 19/1/2015 AR (fl. 59), o contribuinte apresentou reclamação, em 13/2/2015, onde declara comercializar apenas com produtos sujeitos à substituição tributária (fls. 61-62).

Com informação de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos, (fl. 64), e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal, Francisco Marcondes Sales Diniz, que decidiu pela *improcedência* do feito fiscal, recorrendo hierarquicamente da decisão, nos termos do art. 75, VII c/c o art. 80, da Lei nº 10.094/13 (fls. 70-75).

Cientificada, pessoalmente, da decisão de Primeira Instância, na Repartição Fiscal, em 27/8/2018, a autuada não apresentou recurso voluntário.

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

**Este é o relatório.**

VOTO

Em exame, o recurso *hierárquico* contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002137/2014-40, lavrado em 19/11/2014, contra a empresa em epígrafe, com exigência do crédito tributário anteriormente relatado.

O presente auto de infração versa sobre Falta de Lançamento de Nota Fiscal de Aquisição nos Livros Próprios e Insuficiência de Caixa, inferindo-se a realização de pagamentos fora do caixa escritural da empresa, e presumindo-se que os recursos foram oriundos de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646 do RICMS-PB, com a transcrição relativa à época dos fatos geradores:

*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; (g.n.).***

*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. **(g.n.).***

Importante destacar que a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios é fato bastante a autorizar a aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de serviços tributáveis sem recolhimento do ICMS.

O comando normativo supra, ao garantir o direito à Fazenda Pública de recuperar o ICMS incidente sobre operações pretéritas, este, sim, o objeto da norma ínsita no art. 646, supra, o fez presumindo que todas as saídas pretéritas, absolutamente todas, foram realizadas com mercadorias tributáveis.

Assim, o fato de as notas fiscais de aquisição corresponderem a produtos sujeitos ao regime da Substituição Tributária, cujo imposto é retido antecipadamente na origem, pelo contribuinte substituto tributário, não é excludente da presunção contida no art. 646, regulamentado, uma vez que a exigência dos créditos tributários advindos dessa prática irregularmente adotada pelo contribuinte não está relacionada diretamente às notas fiscais de aquisição não lançadas, mas, sim, a operações pretéritas, cujas receitas não foram oferecidas à tributação, devido à omissão da saída das respectivas mercadorias, e que possibilitaram ao contribuinte adquirir as mercadorias que se encontram descritas nas notas fiscais não registradas nos livros próprios.

Esta presunção, todavia, não é absoluta. Para que se possa aplicar o direito de forma justa, não deve o julgador abster-se de observar os princípios informadores do processo judicial (e também administrativo), dentre os quais destaco o princípio da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Pois bem. Procurando se desincumbir a contento da responsabilidade da prova da insubsistência da presunção de saídas omitidas de mercadorias sujeitas à tributação normal, a empresa autuada alega ausência de repercussão tributária na obrigação principal, porquanto em uma simples análise das notas fiscais de saída registradas pela empresa se constata a comercialização exclusiva de produtos sujeitos à Substituição Tributária com retenção antecipada do imposto.

Destarte, a solução da lide passa necessariamente pela análise acerca do tratamento tributário a que se submetem as mercadorias objeto da comercialização da empresa autuada, efetuada nos períodos dos fatos geradores descritos no auto infracional em foco, porquanto a aplicabilidade da presunção legal prevista no art. 646 do RICMNS/PB requer um mínimo de plausibilidade entre a verdade material e o fato denunciado, a fim de que se possa alcançar a liquidez e certeza do crédito tributário. Para tanto, é necessário que a técnica fiscal aplicada seja capaz de reproduzir, com razoável grau de probabilidade, a verdade material dos fatos.

Com efeito, há situações de notória ineficácia na aplicação das técnicas fiscais consistentes no levantamento das notas fiscais de aquisição não escrituradas nos livros fiscais próprios do contribuinte, bem como a insuficiência de caixa, para o efeito de se verificar se a obrigação principal foi por este satisfeita. Isto se dá em face do seguimento econômico em que o contribuinte exerce suas atividades.

Em consulta ao Módulo cadastro do Sistema ATF, desta Secretaria de estado da Receita, colhe-se a informação de que a empresa autuada possui, como atividade econômica afeta ao ICMS, o código 4731-8/00 COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES (principal).

De fato, os combustíveis que constam na descrição do CNAE 4731-8/00 (combustíveis), por força do Decreto nº 29.537, de 6 de agosto de 2008, vigente à época dos fatos geradores descritos no Auto de Infração em análise, estavam submetidos ao regime da substituição tributária, cabendo ao remetente destas mercadorias a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido, relativamente às operações subsequentes.

Em geral, os postos revendedores de combustíveis também comercializam outros produtos sujeitos ao regramento da substituição tributária, a exemplo de lubrificantes, óleos, fluidos, etc. É sabido, ainda, que há postos revendedores de combustíveis que também operam com lojas de conveniência sob uma mesma inscrição estadual, as quais, além de comercializarem outros produtos adstritos a esse regime de tributação, a exemplo de cervejas, refrigerantes, cigarros, água mineral, etc., também realizam vendas de produtos sujeitos ao regime normal de apuração do ICMS.

Assim, para não incorrer em equívoco, seja onerando indevidamente a empresa autuada, seja desobrigando-a do recolhimento do crédito tributário efetivamente devido, ao consultar as Notas Fiscais Declaradas por Terceiros em operações internas (documentos da emissão dos próprios remetentes da mercadoria à adquirente) e as notas fiscais eletrônicas, emitidas para o contribuinte no período autuado, atesta-se que de fato, a autuada comercializa produtos sujeitos a ambos os regimes de tributação. Todavia, as operações de aquisição de valores mais expressivos consistem de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Bem verdade que, além das operações com produtos sujeitos à Substituição Tributária há outras com mercadorias que são atreladas ao regime normal de apuração. Estas, porém, com valores e quantidades significativamente inferiores aos da substituição tributária, donde se deflui que suas vendas são predominantemente de produtos sujeitos ao citado regime de pagamento antecipado do imposto.

Em primeira instância, o julgador singular decidiu pela improcedência da acusação, ao verificar que o sujeito passivo, atuante no ramo de Comércio Varejista de Combustíveis para Veículos Automotores – CNAE 4731-8/00, comercializa, em quase a sua totalidade, com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

De fato, comprovado que a autuada comercializa com combustíveis e lubrificantes, onde o imposto é retido na origem pelo remetente dos produtos, cabendo a este a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos, sendo irrelevantes as saídas de mercadorias por tributação normal, não há como sustentar a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, mediante as técnicas aplicadas no auto de infração em comento.

Registre-se, por oportuno, que não se está a dizer que a autuada não tenha omitido saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. Em verdade, o que se está a falar aqui é que em face das considerações acima tecidas a técnica fiscal aplicada não oferece suporte à denúncia formalizada no auto infracional.

Considerando o elevado percentual de produtos sujeitos à Substituição Tributária com que opera a autuada no exercício da sua mercancia, é de se concluir pela ineficácia da aplicação das técnicas aplicadas pela Fiscalização, no caso dos autos, devido às circunstâncias em referência, as quais se revelam capazes de infligir ao resultado do exame fiscal um distanciamento expressivo da verdade material, conferindo incerteza e iliquidez ao crédito tributário que o tenha como embasamento.

Apenas a título exemplificativo, ressalto que é possível que a fiscalização apure eventual crédito tributário relativo às mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação mediante a técnica do Levantamento da Conta Mercadorias e quanto às mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária por meio de um Levantamento Quantitativo.

Como se vê, o erro verificado é procedimental, visto que se evidencia na técnica que lhe dá suporte que, em razão da distorção, contaminou a matéria que se pretendeu tributar e, por consequência, calculou um montante indevido do tributo.

Na esteira da Lei Estadual nº 10.013/2013, que neste Estado regula o Processo Administrativo Tributável, tem-se a solução da questão:

*Art. 41. São requisitos do Auto de Infração e da Representação Fiscal:*

(...)

*V – a descrição da falta com o respectivo montante tributável:*

*VI – (...)*

*VII – o valor do tributo lançado de ofício.*

Diante do que, entendo que se caracterizou vício material, visto que atingiu a própria identificação da natureza da infração, e não somente a descrição do fato.

Nessa circunstância, tem lugar a nulidade do auto de infração em tela, afinal, o lançamento de ofício não apresenta elementos suficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária. Aplicação da norma ínsita no inciso III do art. 14 da Lei Estadual nº 10.094/2013, que nos diz:

*Art. 14. São nulos:*

*III – os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalva, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados.*

Assim, tendo em vista que é de natureza material o vício que inquina o auto de infração em referência, e que a sua correção somente se faz possível mediante auto de infração específico, este deve ser lavrado dentro do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado.

Isto porque as nulidades decorrentes de vício material não atraem a aplicação do art. 173, II do CTN, uma vez que essa regra é aplicável às nulidades por vício formal, o que não é o caso dos autos, consoante os fundamentos acima expostos.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento* para reformar, de ofício, a sentença monocrática e julgar *nulo, por vício material*, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002137/2014-40, lavrado em 19/11/2014, contra a empresa, AUTO POSTO MISTURÃO LTDA., inscrição estadual nº 16.114.035-1, já qualificada nos autos, liberando o contribuinte dos ônus decorrentes do presente lançamento tributário.

Primeira Câmara, Sala das Sessões Presidente Gildemar Pereira de Macedo, em 09 de maio de 2019.

THAIS GUIMARÃES TEIXEIRA

Conselheira Relatora