



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

**Processo N°0812892016-2**

**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente:ICON ESTAMPOS E MOLDES S/A**

**Recorrida:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP**

**Repartição Preparadora:UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ-ALHANDRA**

**Autuante:RODRIGO ANTONIO ALVES ARAÚJO**

**Relatora:CONS<sup>a</sup>.THAIS GUIMARAES TEIXEIRA**

**Relatora Voto Divergente:CONS.<sup>a</sup>MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMO**

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. MARCADORIA PARA ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONFIRMAÇÃO DA PROVA DA MATERIALIDADE DO FATO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

Cabível a cobrança do ICMS-Diferencial de Alíquotas nas operações interestaduais com bens destinados ao uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Nos autos, a comprovação de falta de lançamento de parte das notas fiscais de entradas nos livros próprios, fez eclodir a presunção “juris tantum” de aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.

**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 do voto original, pelo recebimento do *recurso voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovidimento*, a fim de manter a sentença exarada na instância monocrática, julgando *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00000784/2016-89, lavrado em 31/5/2016, contra a empresa ICON ESTAMPOS E MOLDES S/A, CCICMS: 16.166.223-4, declarando como devido o crédito tributário no valor de R\$ 28.492,92 (vinte e oito mil, quatrocentos e noventa e dois reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 14.693,66 (quatorze mil, seiscentos e noventa e três reais e sessenta e seis centavos), de ICMS, com fulcro no art. 106, II, “c” e §1º c/c, art. 2º, §1º, IV, art. 3º, XIV e art. 14, X; art. 158, I, art. 160, I, c/ fulcro no art. 646; e art. 106, todos do RICMS/ PB, aprovado pelo Decreto n° 18.930/96, e R\$ 13.799,26 (treze mil, setecentos e noventa e nove reais e vinte e seis centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, II, “e”, e V, “f”, da Lei n° 6.379/96.

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 19 de setembro de 2019.

THAIS GUIMARAES TEIXEIRA  
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, acompanhando o voto original: CHRISTIAN VILAR DE QUEIROZ (SUPLENTE) e ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO.

ALENCAR  
SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE  
Assessora Jurídica

## RELATÓRIO

Trata-se de *recurso voluntário*, interposto nos termos do art. 77 da Lei nº 10.094/13, contra decisão monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000784/2016-89, lavrado em 31/5/2016, contra a empresa ICON ESTAMPOS E MOLDES S/A, CCICMS: 16.166.223-4, em razão da seguinte irregularidade.

*DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/ O ATIVO FIXO DO ESTAB.)(PERÍODO A PARTIR DE 07.03.02) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte deixou de recolher ICMS – diferencial de alíquotas concernentes à(s) aquisição(ões) de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento.*

*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.*

*FALTA DE RECOLHIMENTOS DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual.*

*Nota Explicativa: A) EM RAZÃO DE NÃO LANÇAR NOS LIVROS PRÓPRIOS DA EFD DE 2014 AS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS EMITIDAS, DEIXANDO DE RECOLHER NO PRAZO LEGAL NO TODO OU EM PARTE O IMPOSTO CORRESPONDENTE.*

**B) EM RAZÃO DE INFORMAR NO EXERCÍCIO DE 2013 NA EFD COMO CANCELADAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS AUTORIZADAS, DEIXANDO DE INCLUIR O DÉBITO CONCERNENTE A ESTAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS NA APURAÇÃO MENSAL, RESULTANDO NA FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NO PRAZO LEGAL.**

O representante fazendário constituiu o crédito tributário, dada a infringência ao art. 106, II, “c” e §1º c/c, art. 2º, §1º, IV, art. 3º, XIV e art. 14, X; art. 158, I, art. 160, I, c/ fulcro no art. 646; e art. 106, todos do RICMS/ PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96, sendo constituído o crédito tributário no montante de R\$ 28.492,92 (vinte e oito mil, quatrocentos e noventa e dois reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 14.693,66 (quatorze mil, seiscentos e noventa e três reais e sessenta e seis centavos), de ICMS, e R\$ 13.799,26 (treze mil, setecentos e noventa e nove reais e vinte e seis centavos), de multa por infringência ao art. 82, II, “e”, e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 6/26.

Regularmente cientificada, em 27/6/2016, conforme AR anexo às fls. 28, a autuada requereu cópia integral dos autos, conforme petição de fls. 30/38, e ingressou com peça reclamatória (fl. 40/44), por meio da qual aduziu, em síntese:

- (i) que a acusação relativa à falta de recolhimento do ICMS – diferencial de alíquotas, cujo objeto foi aquisição de mercadoria para ativo fixo, estaria desacompanhada da respectiva nota fiscal de aquisição;
- (ii) que a acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios foi desprovida de provas quanto às operações interestaduais, eis que desacompanhadas das notas fiscais respectivas, bem como ter ocorrido cumulação de multas;
- (iii) que foram incluídas na acusação notas fiscais de remessa e retorno, bem como notas fiscais de cobrança dos materiais empregados na industrialização;

Ao final, requer a improcedência do feito fiscal.

Colacionou documentos às fls. 45/58.

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais (fl. 59), foram os autos conclusos à instância prima (fl. 60), onde foram distribuídos à julgadora singular – Eliane Conde Vieira – que, em sua decisão, entendeu pela *procedência* do feito, conforme ementa abaixo transcrita:

***DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – DENÚNCIAS COMPROVADAS***

*- Incidência do ICMS Diferencial de Alíquotas sobre as aquisições de bens destinados ao ativo fixo da empresa.*

*- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB.*

*- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – A ausência de impugnação aos lançamentos implica no reconhecimento da condição de devedor, ficando definitivamente constituído o crédito tributário, nos termos do artigo 69 da Lei nº 10.094/13.*

*- Descabida a alegação de violação aos princípios constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa, uma vez que inexistem obscuridades ou omissões nas descrições das infrações que possam trazer prejuízos à Impugnante. O conteúdo probatório que embasou as denúncias descritas no Auto de Infração, por sua vez, contém elementos e informações suficientes para possibilitar ao contribuinte a produção de seus argumentos defensuais de forma plena.*

## **AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE**

Regularmente cientificada da decisão em 11/6/2018 (fl. 75), a autuada interpôs, em 11/7/2018, recurso voluntário (fls. 77/99), oportunidade em que, após tecer considerações acerca dos fatos processuais, arguiu:

- (i) preliminarmente, a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de arbitramento da base de cálculo quanto à imputação de presunção de saídas de mercadorias;
- (ii) ainda em preliminar, a recorrente alega nulidade do feito pela ausência de Termo de Encerramento de Fiscalização;
- (iii) no mérito, reiterando as argumentações já apresentadas em sede preliminar, que “o autor do feito não se dignou de providenciar o arbitramento da base de cálculo do imposto, que no caso, deveria se dar por meio do levantamento do custo dos produtos industrializados por se tratar de contribuinte industrial (Inc. IV do §ún., art. 23 da di ICMS/PB)”;
- (iv) que há vício formal no auto de infração quanto à acusação de falta de lançamento de nota fiscal de aquisição, por não realização da base de cálculo, bem como por ausência de indicação do dispositivo legal que permite utilizar o montante das notas fiscais não lançadas como base de cálculo do imposto;
- (v) em mais uma preliminar, a nulidade do auto de infração por insuficiência na determinação da matéria tributável pela descrição genérica da infração e insuficiência da fundamentação legal;
- (vi) retornando ao mérito, que, à exceção de uma planilha demonstrativa, nenhum outro documento foi colacionado pela autoridade fiscal, devendo a materialidade da infração estar devidamente comprovada;

Ao final, pugna pela nulidade do auto de infração ou, subsidiariamente, o julgamento improcedente do feito fiscal. Requer, ainda, a intimação do procurador para realização de sustentação oral, bem como que as intimações e publicações sejam direcionadas aos patronos constituídos.

Ato contínuo, contribuinte protocolou petição reiterando o pedido para realização de defesa oral por ocasião do julgamento, conforme teor constante à fl. 102.

Remetidos os autos a esta casa, estes foram distribuídos a esta relatoria, conforme critério regimental, para apreciação e julgamento, oportunidade em que, verificada a existência de pedido de sustentação oral, foi solicitado parecer da Assessoria Jurídica desta Casa (fl. 104/105), o qual foi acostado às fls. 107/110.

Após, vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Pesam contra o contribuinte as acusações de (i) falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas, (ii) falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, e (iii) falta de recolhimento de ICMS em razão de não lançar nos livros próprios da EFD de 2014 as notas fiscais de saídas emitidas, deixando de recolher no prazo legal no todo ou em parte o imposto correspondente e em razão de informar no exercício de 2013 na EFD, como canceladas, notas fiscais de saídas autorizadas, deixando de incluir o débito concernente a estas notas fiscais emitidas na apuração mensal, resultando na falta de recolhimento do ICMS no prazo legal.

Inicialmente, interessa tecer considerações acerca do pedido formulado pelo patrono da Recorrente, na oportunidade de realização de sustentação oral, com relação ao pedido de exclusão da responsabilidade atribuída aos sócios.

O que se observa nos autos é que nenhuma responsabilidade foi atribuída. Ocorre que, no momento da citada lavratura, o sistema ATF, sistema corporativo da Secretaria de Estado da Receita através do qual são realizados todos os procedimentos, vai buscar, no Cadastro de Contribuintes, informações para o preenchimento do libelo basilar como, por exemplo, razão social, inscrição estadual, CNPJ, domicílio, quadro societário e demais informações cadastrais que foram fornecidas pelo próprio contribuinte, ao tempo em que emite a Representação Fiscal para Fins Penais.

Não há que se falar, portanto, em responsabilização dos sócios e, por conseguinte, em qualquer tipo de exclusão, haja vista que tal fato será apurado em momento oportuno pelo Ministério Público do Estado da Paraíba.

Ultrapassada a questão de ordem, cumpre-me declarar que a peça acusatória apresenta-se apta a produzir os regulares efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, visto que sua confecção observa os requisitos indispensáveis de constituição e desenvolvimento válido do processo dispostos no art. 142 do CTN, *in verbis*:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

De plano, percebe-se que os créditos tributários, inculpidos no auto de infração, estão substancialmente demonstrados, assim como está identificada a pessoa do infrator, a descrição da conduta denunciada, da capitulação legal dos dispositivos acusados e da penalidade aplicada.

No que diz respeito à Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, DOE de 28.09.13, arts. 15 a 17 elencam as situações em que o ato administrativo poderá ser anulado, assim vejamos o texto legal, abaixo:

*Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.*

*Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.*

*Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.*

*Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:*

*I - à identificação do sujeito passivo;*

*II - à descrição dos fatos;*

*III - à norma legal infringida;*

*IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;*

*V - ao local, à data e à hora da lavratura;*

*VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.*

Nesse norte, percebe-se que o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não se verificando de plano, quaisquer incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, da autuação, conforme se extrai dos artigos, transcritos acima, tanto do Código Tributário Nacional (CTN) como da Lei nº 10.094/2013.

No recurso voluntário interposto, o contribuinte alega, preliminarmente, a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de arbitramento da base de cálculo quanto à imputação de presunção de saídas de mercadorias, bem pela ausência de Termo de Encerramento de Fiscalização.

Pois bem, conforme mencionado, o crédito tributário ora em comento, está regularmente demonstrado pela fiscalização que, além de planilhas demonstrativas, apresentou Informação Fiscal descrevendo, de forma minuciosa e clara, a origem do crédito autuado.

Não merece prosperar o argumento da recorrente no que tange à aplicação ao caso em comento das disposições previstas nos arts. 18 e 23 da Lei nº 6.379/96, vez que tratam de situações em que as operações objeto da autuação dependam de documentos fiscais ou livros, cujos registros e informações sejam omissos, não mereçam fé ou que haja fundada suspeita de que não refletem o valor real da operação ou prestação.

No caso em tela não há dúvidas quanto a tais informações, a operação tributada é conhecida e

possui documento fiscal hábil que a acoberte, não havendo o que se falar em aplicação dos dispositivos supra e, menos ainda, de arbitramento da base de cálculo do imposto apurado.

Além disso, conforme jurisprudência uníssona desta Casa, a ausência do Termo de Encerramento da Fiscalização não macula de forma alguma o auto infracional, haja vista que o procedimento de auditoria realizado decorreu de Ordem de Serviço Simplificada, em que estão presentes na base de dados desta Secretaria todas as informações necessárias para análise. Destaque-se que estas informações são prestadas pelo próprio contribuinte em suas declarações enviadas periodicamente.

Ademais, há que se ressaltar que da Ordem de Serviço Simplificada não é gerado Termo de Início de Fiscalização e, por via de consequência, também não é gerado o Termo de Encerramento.

Todavia, é bastante elucidativo o artigo 37 da Lei n.º 10.094/13 ao se referir ao início do procedimento de fiscalização, a partir do qual estará autorizada, a autoridade fazendária, a manusear livros e documentos relativos à movimentação de mercadorias ou prestações de serviço que digam respeito aos impostos estaduais:

*Art. 37. Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações à legislação tributária:*

*I - com a lavratura do termo de início de fiscalização;*

*II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação;*

***III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica;***

*IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado.*

Para que não restem dúvidas, este entendimento já foi exarado no Acórdão nº 199/2019, cujo voto condutor teve a relatoria do Eminentíssimo Conselheiro Anísio de Carvalho Costa Neto. Veja-se:

***NULIDADE. NÃO CONFIGURADA. MINUDENTE DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO IMPUTADA. GARANTIDOS A AMPLA DEFESA, O CONTRADITÓRIO E O DEVIDO PROCESSO LEGAL. CRÉDITO FISCAL DE ICMS NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. APROVEITAMENTO. ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO DE ALIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO FISCAL NA AQUISIÇÃO DE ATIVO FIXO. INOBSERVÂNCIA DOS COEFICIENTE ESTABELECIDOS EM LEGISLAÇÃO. CRÉDITO FISCAL NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ISENTAS E SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. INDICAR COMO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS MERCADORIAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. REDUÇÃO DO MONTANTE DO TRIBUTOS DEVIDO A RECOLHER. VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. APLICÁVEL. REINCIDÊNCIA INFRACIONAL. NÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.***

*Em regra, não se configura nulidade quando se constata que o contribuinte exerceu, em toda sua plenitude, o direito à ampla defesa e ao contraditório, demonstrando-se o respeito ao devido processo legal.*

*Não gera direito ao crédito de ICMS as aquisições de energia elétrica de estabelecimentos comerciais, inclusive às referentes ao processo de panificação e congelamento, em conformidade com jurisprudência pátria. Assim como também é vedado o direito ao crédito de ICMS para fins de compensação do imposto nas aquisições de mercadorias sujeitas à isenção e à substituição tributária.*

*Indicar como isentas ou não tributadas mercadorias sujeitas à incidência do imposto resulta na redução, indevida, do montante do ICMS devido a recolher, em grave afronta à legislação estadual vigente, passível de autuação e levantamento do crédito tributário cabido.*

*O Levantamento Quantitativo é técnica autorizada em lei para levantar diferença tributável passível de detecção de tributo omitido, sendo obrigatória a lavratura de auto de infração para constituição do crédito tributário devido. Deve ser excluído o crédito tributário referente ao levantamento quantitativo quanto às mercadorias que não são objeto de mercancia por parte do autuado.*

*Não se constitui reincidência a prática de infração em momento anterior àquele eleito pela legislação como termo inicial da contagem do prazo quinquenal de verificação da conduta supostamente reincidente.*

*Acórdão nº 199/2019*

*Processo nº1863602014-0*

*Relator: Cons.º Anísio de Carvalho Costa Neto*

*Data do julgamento: 26/4/2019*

Ainda em preliminar, o contribuinte argui a nulidade do auto de infração por insuficiência na determinação da matéria tributável pela descrição genérica da infração e insuficiência da fundamentação legal.

Neste caso, melhor sorte não cabe ao contribuinte, vez que na acusação de 0285 - Falta de Recolhimento do ICMS o autuante descreve, em Nota Explicativa, a origem do crédito lançado complementando os elementos constitutivos na Informação Fiscal anexa aos autos às fls. 7/13 e respectivas planilhas acostadas às fls. 14/26.

Diante disso, entendo pela regularidade formal do auto infracional, em consonância com o pronunciamento exarado pela Assessoria Jurídica desta Casa em Parecer Jurídico acostado às fls. 107/110.

Superadas as preliminares arguidas, passo à análise de mérito.

Com relação à acusação de *Falta de Recolhimento do Diferencial de Alíquotas do ICMS (mercadorias para ativo fixo)*, é de se ressaltar que trata da cobrança do ICMS - Diferencial de Alíquota (ICMS - DIFAL), não recolhido por ocasião de aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento.

Como bem se sabe, as aquisições de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação destinadas ao ativo fixo, ensejam a obrigação de o contribuinte adquirente recolher o ICMS-

Diferencial de alíquotas, por determinação Constitucional, conforme se vislumbra do artigo 155, § 2º, VII, da atual Carta Magna.

Em consonância com a previsão constitucional supra, o RICMS/PB regulamentou a obrigação, conforme previsão nos arts. 2º e 106:

*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.*

Diante de tais normativos, a fiscalização lavrou o auto de infração ora em comento, pois teria identificado aquisições para ativo fixo do estabelecimento sem a observância aos termos legais mencionados.

Compulsando os autos, verifica-se que a materialidade está devidamente constituída, não apresentando o contribuinte, nas duas oportunidades em que compareceu aos autos, fatos e provas capazes de afastar a infração em comento. Diante do que, entendo pela procedência da acusação.

Na segunda infração, observa-se que a autuação decorreu da identificação de notas fiscais de aquisição não lançadas nos livros próprios, que autoriza a presunção *juris tantum* (admite prova modificativa ou extintiva do fato a cargo do contribuinte) de que houve omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto, cabendo ao contribuinte prova da improcedência da presunção, já que o mesmo é detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa, podendo produzir provas capazes de elidir a acusação imposta pelo Fisco.

Cabe esclarecer, que a obrigatoriedade de escrituração nos livros próprios envolve todos os registros de entrada de mercadorias, tributadas ou não, com a qual o contribuinte transacione em determinado período, de acordo com o que estabelece o art. 4º e 8º do Decreto 30.478/09. Vejamos:

*Art. 4º O arquivo digital da EFD será gerado pelo contribuinte de acordo com as especificações do leiaute definido em Ato COTEPE e conterá a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês.*

*§ 1º Para efeito do disposto no “caput”, considera-se totalidade das informações:*

*I - as relativas às entradas e saídas de mercadorias bem como aos serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;*

*II - as relativas a quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros;*

*III - qualquer informação que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança do ICMS ou outras de interesse da administração tributária.*

*§ 2º Qualquer situação de exceção na tributação do ICMS, tais como isenção, imunidade, não-incidência, diferimento ou suspensão do recolhimento, também deverá ser informada no arquivo digital, indicando-se o respectivo dispositivo legal.*

*§ 3º As informações deverão ser prestadas sob o enfoque do declarante.*

*Art. 8º O leiaute do arquivo digital da EFD, definido em Ato COTEPE, será estruturado por dados organizados em blocos e detalhados por registros, de forma a identificar perfeitamente a totalidade das informações a que se refere o § 1º do art. 4º deste Decreto.*

*Parágrafo único. Os registros a que se refere o “caput” constituem-se da gravação, em meio digital, das informações contidas nos documentos emitidos ou recebidos, a qualquer título em meio físico ou digital, além de classificações e ajustes efetuados pelo próprio contribuinte e de outras informações de interesse fiscal.*

Verifica-se, portanto, que a obrigatoriedade se estende a qualquer tipo de aquisição, não importando se esta se destina à revenda, ativo fixo ou consumo. Adquiriu ou fez entrar mercadoria no estabelecimento, nasce a obrigação do respectivo lançamento nos livros próprios. Do contrário, a legislação tributária autoriza a presunção de que trata o já mencionado art. 646 de omissão de vendas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Ressalte-se, o que se está tributando é o valor das saídas de mercadorias tributáveis omitidas em etapa anterior e cujas receitas auferidas serviram de esteio para o pagamento das aquisições, cujas

entradas não foram registradas, o que repercute em violação aos arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB.

Ademais, ao contrário do que alega o contribuinte a base de cálculo está perfeitamente identificada, tanto no libelo basilar como nos demonstrativos instrutórios. Neste ponto, há que se destacar que não há qualquer arbitramento realizado pela Fiscalização quanto à base de cálculo apurada, haja vista que é decorrência lógica do próprio ilícito constatado: os recursos obtidos mediante omissões pretéritas de saídas de mercadorias tributáveis foram utilizados para aquisição de mercadorias, cujo lançamento deixou de ser realizado pelo contribuinte nos livros fiscais próprios.

Quanto ao argumento de que tal conduta não teria respaldo legal, acosto-me às considerações proferidas pelo Assessor Jurídico desta Corte, na oportunidade de realização da sustentação oral, o qual considerou que a jurisprudência consolidada deste Colegiado integra o rol de normas complementares, conforme previsto no art. 100, do CTN, e, como tal, considera-se legislação tributária, inexistindo, portanto, a eventual lacuna existente.

Além de tal fato, ressalto que os documentos denunciados tratam de Notas Fiscais Eletrônicas, cujos DANFE's (Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas) correlatos estão devidamente identificados nos autos, não sendo necessária a sua cópia.

Ainda em conformidade com o entendimento exarado pela Assessoria Jurídica desta Corte Administrativa, entendo pela regularidade da infração imputada.

No que tange à última denúncia, relativa à falta de recolhimento de ICMS em razão de não lançar nos livros próprios da EFD de 2014 as notas fiscais de saídas emitidas e em razão de informar no exercício de 2013 na EFD, como canceladas, notas fiscais de saídas autorizadas, deixando de incluir o débito concernente a estas notas fiscais emitidas na apuração mensal, resultando na falta de recolhimento do ICMS no prazo legal, destaco que mais uma vez o contribuinte não apresentou, no exercício da ampla defesa e do contraditório, elementos capazes de elidir o crédito fiscal apurado inicialmente.

Assim, entendo por regular a denúncia em comento.

Ultrapassadas as razões de mérito, ressalto a impossibilidade de deferimento do pedido de intimação para os advogados, tendo em vista a ausência de previsão regimental para tal feito, devendo as notificações ser realizadas na forma legalmente prevista.

Diante de tais considerações, entendo pela manutenção da decisão singular, pelos seus próprios fundamentos, a fim de reconhecer a procedência do auto de infração lavrado.

Isto posto,

**VOTO** pelo recebimento do *recurso voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, a fim de manter a sentença exarada na instância monocrática, julgando *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000784/2016-89, lavrado em 31/5/2016, contra a empresa ICON ESTAMPOS E MOLDES S/A, CCICMS: 16.166.223-4, declarando como devido o crédito tributário no valor de R\$ 28.492,92 (vinte e oito mil, quatrocentos e noventa e dois reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 14.693,66 (quatorze mil, seiscentos e noventa e três reais e sessenta e seis centavos), de ICMS, com fulcro no art. 106, II, "c" e §1º c/c, art. 2º, §1º, IV, art. 3º, XIV e art. 14, X; art. 158, I, art. 160, I, c/ fulcro no art. 646; e art. 106, todos do RICMS/ PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96, e R\$ 13.799,26 (treze mil, setecentos e noventa e nove reais e vinte e seis centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, II, "e", e V, "f", da

Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 29 de agosto de 2019.

THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA

*Conselheira Relatora*

Processo nº 0812892016-2

Recorrente: ICON ESTAMPOS E MOLDES S/A

Advogado: DR. EDUARDO SÉRGIO CABRAL DE LIMA OAB/PB Nº 9.049

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - ALHANDRA

Autuante(s): RODRIGO ANTONIO ALVES ARAUJO

Relator(a): THAIS GUIMARAES TEIXEIRA

Voto Divergente: MONICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS

DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EM RAZÃO DO NÃO LANÇAMENTO NOS LIVROS PRÓPRIOS DA EFD DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS EMITIDAS. QUESTÃO DE ORDEM. SUJEIÇÃO PASSIVA DO SÓCIO CONTRA QUEM FOI EMITIDA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS CRIMINAIS. NECESSIDADE DE ANÁLISE.

- Incide o ICMS Diferencial de Alíquotas sobre as aquisições de bens destinados ao ativo fixo da empresa.

- Constatada a ocorrência de não lançamento de notas fiscais de aquisição, presume-se a omissão de saídas pretéritas, sendo obrigatória a realização do arbitramento da base de cálculo do imposto pelo critério adequado previsto no art. 23, parágrafo único da Lei do ICMS/PB, não servindo para o aludido cálculo o montante das notas não lançadas, por absoluta ausência de previsão legal nesse sentido. Inteligência dos artigos 3º, parágrafo oitavo (ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas) em conjugação com os artigos 18 e 23 da Lei 6.379/1996. Não realizado o arbitramento, temos que há nulidade por vício material.

- O não lançamento nos livros próprios da EFD de notas fiscais de saídas emitidas acarreta a falta de recolhimento do imposto. No caso dos autos, não há que se falar em nulidade por insuficiência na determinação da matéria tributável: descrição genérica da infração e insuficiência na fundamentação legal, haja vista que a imputação restou clara, com nota explicativa e correta indicação da fundamentação legal, permitindo-se à defesa a total compreensão da exação.

- A expedição dos termos de início e encerramento da fiscalização é obrigatória (art. 37, §4º da Lei 10.094/2013) e tem por escopo documentar estes dois momentos do procedimento fiscalizatório, além de permitir à defesa o acesso a informações sobre os procedimentos realizados, seus fundamentos e motivações. Na situação dos presentes autos, no entanto, os documentos, motivos e fundamentos restaram bem delineados na própria peça base do lançamento, não havendo o que se falar em nulidade por força do disposto no art. 15 da mesma Lei 10.094/2013. Exceção feita, no caso dos autos, à imputação de notas não lançadas, tendo em vista que não há qualquer explicação ou indicação de fundamentação legal para que a apuração da base presuntiva se dê com espeque no montante das notas não lançadas.

- A definição da sujeição passiva faz parte da atividade de lançamento e, havendo representação fiscal para fins criminais contra os sócios da empresa autuada, impõe-se a análise da responsabilidade do mesmo pelo critério pessoal ou subjetivo (art. 135). No caso, não há nenhum elemento comprobatório de que os sócios da empresa autuada concorreram dolosamente para a prática das infrações imputadas.

Recurso voluntário parcialmente provido.

## **VOTO DIVERGENTE**

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Representante da Procuradoria do Estado e demais presentes nesta sessão.

Adoto o relatório apresentado pela Senhora Relatora, ao qual farei algumas considerações durante a exposição do voto divergente aqui apresentado.

Ouvi atentamente o voto da Ilm<sup>a</sup>. Conselheira Relatora, Dr<sup>a</sup>. Thais Guimarães Teixeira, e sentindo a complexidade da matéria controversa nos autos, pedi vênias para ter vista do processo e, assim, melhor acompanhar o julgamento, sobretudo, levando em consideração as elogiosas considerações da Relatora, por quem tenho muito respeito e admiração.

Porém, sem que isso prejudique, de forma alguma, meu respeito pela eminente Relatora, venho inaugurar divergência sobre tema de alta relevância para este Conselho, que diz respeito à controvérsia sobre a obrigatoriedade do arbitramento da base de cálculo nos lançamentos de ofício do tipo presuntivo.

Trata-se de recurso voluntário interposto com os seguintes argumentos:

1. Preliminar de nulidade por ausência de arbitramento da base de cálculo referente às imputações baseadas em presunções de saída pretéritas;
2. Preliminar de Nulidade do Auto de Infração: ausência do Termo de Encerramento de Fiscalização.
3. Preliminar de nulidade por insuficiência na determinação da matéria tributável: descrição genérica da infração e insuficiência na fundamentação legal.
4. Sobre a ausência de prova do não lançamento das notas fiscais de aquisição.

Tratarei da primeira preliminar, a qual ataca a imputação de presunção de omissão de saídas pretéritas em razão do não lançamento de notas fiscais de aquisição. Como se sabe, essa infração implica na presunção de omissão de saídas pretéritas, cuja receita marginal fora utilizada, presumidamente, para fazer face ao custo das aquisições igualmente omitidas.

A tese da recorrente é no sentido de que as omissões de lançamento de notas de entrada, por constituírem hipótese presuntiva de incidência do imposto, configuram, na forma do art. 18 da Lei nº: 6379/96, fato típico para a obrigatória realização do arbitramento da base de cálculo, a saber:

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará** aquele valor ou preço, **sempre que sejam omissos ou não mereçam fé às declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado**, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Segundo a contribuinte, *“quando os documentos e livros fiscais do contribuinte **forem omissos** ou não mereçam fé, a autoridade fiscal deverá arbitrar o valor da operação mercantil – base de cálculo do ICMS – em processo regular, no qual seja facultado ao contribuinte o direito de defesa”*.

E mais, a aferição da base de cálculo, seja num lançamento próprio ou presuntivo, é sempre obrigatória e, por se tratar de matéria de reserva legal, deve ser procedida com base em critérios expressamente previstos na legislação de regência, não cabendo à autoridade fiscal decidir qual o critério.

Ainda com relação aos argumentos da recorrente, sustenta que o arbitramento da base de cálculo, além de ser obrigatório, é consequência de uma presunção anterior, a exemplo da presunção de omissão de saídas pretéritas baseada no não lançamento de notas de aquisição.

Com base em todos esses argumentos, conclui: *“em todas as hipóteses de incidência das normas de presunção de saídas de mercadorias tributáveis (art. 3º, § 8º, da Lei do*

ICMS/PB), deverá o FISCO promover a aferição indireta da base de cálculo, com arrimo em uma das hipóteses estabelecidas no art. 23 e seu parágrafo único”.

Não obstante a praxe consolidada do FISCO estadual consistente em tributar o montante das notas não lançadas nos lançamentos baseados na presunção do art. 646, IV do RICMS/PB e do respeitável voto da Relatora, entendo estar a recorrente com a razão, explico.

O lançamento presuntivo possui uma dinâmica semelhante à do lançamento convencional. Primeiro, verifica-se a ocorrência do fato gerador, ou seja, a incidência do imposto, para depois calcular-se o montante devido, por meio da apuração da base de cálculo e aplicação da alíquota correspondente.

A grande diferença é que, nos lançamentos presuntivos, a constatação do fato gerador do imposto é provada indiretamente, por meio de presunção legal, e, como não se conhece nada a respeito dos produtos cuja circulação pretérita se presumiu, é necessário que a aferição da base de cálculo se dê por critérios outros, legalmente previstos, os quais retornem o valor que mais se aproxime da base de cálculo se a aferição pudesse ser feita por meios probatórios diretos.

A presunção legal é apenas um meio de prova, através do qual o aplicador do direito, partindo da constatação de um fato conhecido, vale dizer, indício ou fato presuntivo, está autorizado, legalmente a concluir pela ocorrência de um outro fato desconhecido.

Enquanto na hipótese de incidência convencional o fato gerador é comprovado, *a priori*, pela nota fiscal de venda, na hipótese presuntiva de incidência o fato gerador é provado indiretamente, por meio de uma presunção legal, a exemplo do não lançamento de notas de aquisição, ou quaisquer outras das presunções previstas na legislação paraibana.

De fato, o não lançamento de notas fiscais de aquisição constitui, tão somente, indício ou fato presuntivo da hipótese de incidência do imposto. Presumida a ocorrência do fato gerador do imposto por meio de indício que consista numa omissão de declaração, deve a autoridade fiscal, nos moldes do supramencionado art. 18 da LICMS/PB, promover a obrigatoriedade da aferição indireta da base de cálculo, ou seja, de arbitramento.

Note-se, entretanto, que o parágrafo 8º do art. 3º da Lei 6.379/1996, nada menciona sobre o montante das notas não lançadas, restringindo-se ao fato do não lançamento de notas de aquisição, vejamos:

Art. 3º O imposto **incide** sobre:

§ 8º 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.

O dispositivo declinado, não sem razão, está situado na Seção II do Capítulo I da Lei 6.379/1996 que trata, justamente, das hipóteses de incidência do imposto.

Portanto, não lançar notas de aquisição constitui hipótese presuntiva de incidência do imposto, o que já é do conhecimento de todos. Contudo, a lei nada menciona sobre o montante das notas não lançadas, tampouco sobre esse valor funcionar como base de cálculo

indireta do imposto.

A questão, então, que surge gira em torno de se saber, afinal de contas, como calcular a base de cálculo do imposto, já que o montante das notas não lançadas, como demonstrado, não é mencionado na legislação de regência como base de cálculo indireta do imposto.

A Lei do ICMS estabeleceu em seu art. 23 todos os critérios para aferição indireta da base de cálculo do imposto, vale dizer, nos casos em que o arbitramento se faça obrigatório e mesmo necessário:

Art. 23. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser **arbitrado** pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, **observado o disposto no art. 18**:

I - não exibição, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à comprovação do valor real da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;

III - fundada suspeita de que os documentos e livros fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;

IV - declaração nos documentos fiscais, sem motivo justificado, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias ou dos serviços;

V - transporte ou estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais.

Parágrafo único. **Para arbitrar o valor das operações ou prestações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios:**

I - o preço constante de pautas elaboradas pela Secretaria de Estado da Receita;

II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido do percentual nunca inferior a 30% (trinta por cento), para qualquer tipo de atividade, nos termos do Regulamento;

**IV - o preço nunca inferior ao custo dos produtos fabricados ou vendidos, conforme o caso, nos termos do Regulamento, em se tratando de saída de mercadorias de estabelecimentos industriais;**

V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar, expressamente, em qualquer um deles.

Observe-se que, realmente, em momento algum, o legislador se referiu ao montante das notas não lançadas como critério de arbitramento da base de cálculo.

Os critérios legais são outros e, na espécie dos autos, em que o contribuinte é uma indústria e as saídas pretéritas foram presumidas, os critérios aplicáveis seriam apenas o do

Inc. IV ou V do parágrafo único do art. 23.

Com relação ao Inc. V do parágrafo único do art. 23 é preciso atentar, porém, que há uma condicionante: a de impossibilidade de realização do arbitramento por quaisquer dos critérios previstos nos incisos anteriores, podendo a autoridade fiscal arbitrar valor que mais se aproxime dos mesmos.

Pode-se, de início, dizer que o montante das notas de aquisição não lançadas se aproxima do resultado negativo do custo industrial, posto que representam uma parte considerável desse custo. Porém, para que esse montante possa ser utilizado como base indireta do imposto é preciso que a autoridade fiscal demonstre não ser possível a realização de quaisquer dos critérios de arbitramento, o que não aconteceu no caso dos autos.

Tem razão a recorrente quando afirma que o não lançamento de notas de aquisição constitui, na forma do Inc. II, do art. 18 da Lei 6.379/1996, *fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação*.

Isso significa que, constatada a ocorrência de notas não lançadas (fato presuntivo), presume-se que saídas pretéritas foram omitidas (fato presumido), circunstância que, a teor da conjugação do art. 18 com o art. 23 da mesma lei 6.379/1996, implica em omissão de declaração (art. 18) e fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação (art. 23, II), o que impõe a realização do arbitramento da base de cálculo por um dos critérios do parágrafo único do art. 23, o qual, repita-se, no caso dos autos, em que o contribuinte é uma indústria e as saídas pretéritas foram presumidas, os critérios aplicáveis seriam apenas o do Inc. IV ou V do mesmo parágrafo único do art. 23, caso não seja possível a realização do levantamento do custo industrial.

É fato que a praxe fiscal é, exatamente, no sentido contrário ao caminho aqui nesse voto de dissidência.

Sei que já votamos por diversas vezes no sentido do voto originário, mas no caso em análise, não estamos tratando de uma lacuna legislativa suprida por decisões reiteradas, em absoluto. Ao contrário, com a inovação da legislação em 2011, caminhou o legislador no sentido de esclarecer os critérios que deveriam ser utilizados no arbitramento de base de cálculo, a fim de preencher lacuna pré-existente, resolvendo, de uma vez por todas o problema do silêncio da lei. Não achou por bem falar em montante de nota fiscal, o que não autoriza o auditor lançar mão da ferramenta sob pena de flagrante ato contra-legem.

É preciso que reconheçamos tratar-se de uma prática antiga, muito mais longínqua do que minha chegada aqui pelo Conselho, mas que julgo ter nascedouro no tempo em que a legislação de regência não era tão detalhada quanto atualmente, sobretudo, após a reforma de 2011, quando fora introduzido na Lei do ICMS o parágrafo único do art. 23, o qual incutiu no sistema jurídico paraibano os critérios de arbitramento da base de cálculo.

Existe, evidentemente, uma lógica que fomenta essa prática fiscal: a de que a receita marginal presumida pode facilmente ser medida pelo montante das notas não lançadas, porque esse foi, efetivamente, o preço despendido pelo contribuinte para fazer as aquisições. Nesse caso, a base indireta representada pelo montante das notas não lançadas aproximar-se-ia, em tese, da base matriz.

Certo, mas para que essa grandeza – montante das notas não lançadas, pudesse ser tributável seria necessário estar expressamente prevista na legislação como base indireta, ou que restasse provado pela autoridade fiscal que o critério de arbitramento adequado não

fosse realizável (Inc. V, do §ún., do art. 23), fato que, comprovadamente, não ocorreu nos autos.

A atividade de lançamento de ofício é plenamente vinculada (arts. 3º e 142 do CTN), o que importa dizer que quaisquer presunções a respeito do fato gerador ou da base de cálculo do imposto têm de guiar-se pelas disposições do direito posto. À autoridade fiscal não é permitido criar presunções, mesmo que fundadas em uma lógica cristalina.

Segundo a Professora Fabiana Tomé (2016), “(...) exige-se, para a regular efetivação do arbitramento, a observância à forma prescrita em lei. O método para sua realização não pode ser aleatório, criado ao talante dos agentes fiscais”. “(...) é vedado à fiscalização proceder à atividade diversa, pautando-se em elementos outros para a fixação da base de cálculo tributária.”<sup>[1]</sup>

Apenas as presunções legais são permitidas no campo do direito tributário. Inclusive, as únicas exceções a essa regra princípio são aquelas em que, o próprio legislador, diante das circunstâncias, autoriza a autoridade fiscal a eleger um critério lógico, como no caso do Inc. V, do parágrafo único do art. 23 da Lei do ICMS/PB.

Registro que o fato da legislação paraibana não prevê o montante das notas não lançadas como base de cálculo indireta do imposto não constitui uma omissão legal.

O legislador, simplesmente, optou por fixar como técnica de aferição indireta da base de cálculo os critérios nominados nos incisos de I a V do parágrafo único do art. 23, facultando, inclusive, a possibilidade de utilização de outros critérios pela janela do Inc. V, cuja condicionante, como afirmado acima, é a de que não seja possível a realização dos demais critérios.

Forçoso, portanto, reconhecer-se que o arbitramento da base de cálculo nas hipóteses de presunção de omissão de saídas é, realmente, obrigatório e a fixação do montante das notas não lançadas como base tributável constitui prática fiscal desamparada de respaldo legal.

Esse valor somente pode ser utilizado como base indireta das operações de saídas presumidas quando não for possível fixá-la com respaldo nos demais critérios legais.

No caso dos autos, evidentemente, a autoridade fiscal utilizou como base imponible das operações de saídas presumidas o montante das notas não lançadas, eivando de nulidade o auto de infração por erro no procedimento de apuração do imposto.

Sendo assim, peço vênica, mais uma vez, para divergir do voto da Relatora e, por via de consequência, acolher a preliminar de nulidade do auto de infração por ausência de arbitramento da base de cálculo por entender que, presumida a omissão de saídas pretéritas, faz-se obrigatória a realização do arbitramento da base de cálculo do imposto pelo critério adequado previsto no art. 23, parágrafo único da Lei do ICMS/PB, não servindo para o aludido cálculo o montante das notas não lançadas, por absoluta ausência de previsão legal nesse sentido. Inteligência dos artigos 3º, parágrafo oitavo (ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas) em conjugação com os artigos 18 e 23 da Lei 6.379/1996.

Não realizado o arbitramento, improcedente o lançamento de ofício nessa parte.

Quanto à preliminar de nulidade do Auto de Infração por ausência de expedição do Termo de Encerramento de Fiscalização, entendo que, na situação concreta dos autos, não houve prejuízos para a defesa e, pelo sistema de nulidades inaugurado pela Lei 10.094/2013, não se decreta nulidade se não houver prejuízos para a defesa.

Não há dúvidas que a expedição dos termos de início e encerramento da fiscalização é obrigatória (art. 37, §4º da Lei 10.094/2013) e tem por escopo documentar estes dois momentos do procedimento fiscalizatório, além de permitir à defesa o acesso a informações sobre os procedimentos realizados, seus fundamentos e motivações. A lei não inseriu essa obrigação à toa, nem a nós, julgadores e operadores do direito, é dada a faculdade de desprezarmos o comando legal esquivando-nos do seu cumprimento sob qualquer tipo de argumento.

No caso dos autos, contudo, os documentos, motivos e fundamentos restaram bem delineados na própria peça base do lançamento, não havendo o que se falar em nulidade por força do disposto no art. 15 da mesma Lei 10.094/2013.

Exceção feita, no caso dos autos, à imputação de notas não lançadas, tendo em vista que não há qualquer explicação ou indicação de fundamentação legal para que a apuração da base presuntiva se dê com espedaque no montante das notas não lançadas.

Dessa forma, com base no art. 15 da Lei 10.093/2013, rejeito a preliminar por entender que, embora obrigatória a expedição dos termos de inícios e encerramento de fiscalização, no caso dos autos, não restou a defesa prejudicada, o que afasta uma possível nulidade.

Por estas mesmas razões rejeito a preliminar de nulidade por insuficiência na determinação da matéria tributável: descrição genérica da infração e insuficiência na fundamentação legal.

Antes de analisar o mérito da controvérsia, é necessário analisar a questão de ordem levantada pela defesa quando de sua sustentação oral.

A questão levantada da tribuna foi no sentido de que a Câmara analisasse a sujeição passiva dos sócios da empresa autuada, tendo em vista que, contra os mesmos, fora expedida representação fiscal para fins criminais a qual, eventualmente, pode provocar a instauração de uma investigação criminal e, quiçá, um processo penal.

Nesse ponto, sigo a Relatora e acolho a questão de ordem levantada.

Na forma do art. 142 do CTN e art. 40 da Lei 10.094, a definição da sujeição passiva faz parte da atividade de lançamento e, havendo representação fiscal para fins criminais contra os sócios da empresa autuada impõe-se a análise da responsabilidade do mesmo pelo critério pessoal ou subjetivo.

Nesse passo, importante lembrar que a responsabilidade dos sócios, na forma do art. 135, III do CTN, é pessoal, ou seja, subjetiva, devendo a autoridade lançadora fundamentar e comprovar a ação dolosa do sócio.

No caso, não há nenhum elemento comprobatório de que os sócios da empresa autuada concorreram dolosamente para a prática das infrações imputadas. Inclusive, nem o próprio lançamento cuidou de apontar os sócios da empresa como corresponsáveis pelo crédito constituído, circunstância que, por si só, afasta a responsabilidade dos mesmos por absoluta ausência de prova.

Sendo assim, acompanho a Relatora para acolher a questão de ordem e afastar a responsabilidade criminal dos sócios da autuada por absoluta ausência de prova.

Quanto ao mérito, extrai-se do recurso interposto que a recorrente limitou-se a afirmar que a autoridade fiscal não comprovou o não lançamento das notas fiscais de aquisição.

Segundo a recorrente, além de provar a existência de notas de compra emitidas contra a autuada, a fiscalização também deveria provar que as mesmas não foram efetivamente lançadas, posto que este é o fato presuntivo, o qual não pode ser objeto de inversão do ônus da prova.

Embora concorde com a parte recorrente quanto a necessidade de comprovação, intra-autos do fato do não lançamento, entendo estar prejudicada essa análise de mérito em razão do acolhimento da preliminar de nulidade da imputação de omissão de saídas pretéritas por não lançamento de notas de aquisição.

Desse modo,

VOTO pelo conhecimento do recurso, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial para acolher a preliminar de nulidade por ausência de arbitramento da base de cálculo referente às imputações baseadas em presunções de saída pretéritas, rejeitando as demais preliminares e mantendo as demais imputações tributárias julgando parcialmente procedente o auto de infração nº 93300008.09.00000784/2016-9 contra a empresa **ICON ESTAMPOS E MOLDES S/A**, CCICMS nº 16.166.223-4, qualificada nos autos, declarando devido o crédito no valor de R\$ 2.683,22 (dois mil, seiscentos e oitenta e três reais e vinte e dois centavos), sendo R\$ 1.788,81 (mil setecentos e oitenta e oito reais e oitenta e um centavos) de ICMS e R\$ 894,41 (oitocentos e noventa e quatro reais e quarenta e um centavos) de multa, por infração aos artigos 82, II, “e”, 82, V, “f” e 82, II, “e”, todos da Lei 6.373/96.

Acolhendo a questão de ordem suscitada, afasto a responsabilidade dos sócios da empresa por absoluta ausência de prova de que os mesmos tenham concorrido para a infração fiscal em questão.

Ao mesmo tempo, cancelo o montante de R\$ 25.809,70 (vinte e cinco mil, oitocentos e nove reais e setenta centavos), sendo 12.904,85 (doze mil, novecentos e quatro reais e oitenta e cinco centavos) de ICMS e igual valor de multa pelos fundamentos já expostos

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 19 de setembro de 2019..

**THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA**  
Conselheira Relatora