



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

Processo nº1726142016-6

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ªRecorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

1ªRecorrida:M C R AQUACULTURA LTDA

2ªecorrente:M C R AQUACULTURA LTDA

2ª Recorrida:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

Repartição Preparadora:CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ

Autuante:SILAS RIBEIRO TORRES

Relator:CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

DECADÊNCIA – RECEITAS OMITIDAS – APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - DENÚNCIA CARACTERIZADA – LEVANTAMENTO FINANCEIRO – RECEITAS DE SERVIÇOS NÃO CONSIDERADAS - INFRAÇÃO NÃO EVIDENCIADA -- AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS VOLUNTÁRIO E HIERÁRQUICO DESPROVIDOS

- Nos casos de omissões de receitas, a contagem do prazo decadencial obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendendo-se por exercício o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil, ou o ano civil, nos demais casos. - A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura ocorrência de compras efetuadas com receita de origem não comprovada, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. - Para efeitos de Levantamento Financeiro, as receitas de serviços, quando devidamente comprovadas, também devem ser consideradas na análise do fluxo financeiro do contribuinte, sob pena de não retratar a real situação da empresa fiscalizada. In casu, a retificação do Levantamento Financeiro com a apropriação das referidas receitas fez sucumbir o crédito originalmente lançado, ante a comprovação de falta 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 hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos, para manter inalterada a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00002639/2016-32, lavrado em 14 de dezembro de 2016 contra a empresa M C R AQUACULTURA LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de

R\$ 2.807,58 (dois mil, oitocentos e sete reais e cinquenta e oito centavos), sendo R\$ 1.403,79 (um mil, quatrocentos e três reais e setenta e nove centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I; 160, I c/c 646, todos do RICMS/PB e R\$ 1.403,79 (um mil, quatrocentos e três reais e setenta e nove centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantém cancelado, por indevido, o montante de R\$ 427.803,68 (quatrocentos e vinte e sete mil, oitocentos e três reais e sessenta e oito centavos), sendo R\$ 213.901,84 (duzentos e treze mil, novecentos e um reais e oitenta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 213.901,84 (duzentos e treze mil, novecentos e um reais e oitenta e quatro centavos) de multas por infração.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de outubro 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, MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES e PETRONIO RODRIGUES LIMA.

FRANCISO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor Jurídico

#

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, os recursos voluntário e de ofício interpostos contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002639/2016-32, lavrado em 14 de dezembro de 2016 em desfavor da empresa M C R AQUACULTURA LTDA., inscrição estadual nº 16.037.124-4.

Na referida peça acusatória, 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 e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa:

N F DE ENTRADAS NÃO LANÇADAS NO PERÍODO CONFORME DEMONSTRATIVO. EXERCÍCIO DE 2011.

0021 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO

FINANCEIRO >> O contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, tendo em vista a constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas. Irregularidade esta detectada através de Levantamento Financeiro.

Nota Explicativa:

LEVANTAMENTO FINANCEIRO COM BASE NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APRESENTADAS, BALANÇO PATRIMONIAL, DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS. EXCLUSAS AS RECEITAS PROVENIENTES DE SERVIÇOS.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/c o 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 430.611,26 (quatrocentos e trinta mil, seiscentos e onze reais e vinte e seis centavos), sendo R\$ 215.305,63 (duzentos e quinze mil, trezentos e cinco reais e sessenta e três centavos) de ICMS e R\$ 215.305,63 (duzentos e quinze mil, trezentos e cinco reais e sessenta e três centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 5 a 52.

Depois de cientificada pessoalmente em 16 de dezembro de 2016, a autuada, por intermédio de seus advogados, apresentou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 54 a 68), protocolada em 13 de janeiro de 2017, por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) O crédito tributário do exercício de 2011 já foi alcançado pela decadência, por força do que estabelece o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;
- b) A fiscalização, ao realizar o Levantamento Financeiro, desconsiderou as receitas ocorridas antes de mês de novembro de 2011;
- c) A multa imposta é desarrazoada, possuindo nítido caráter confiscatório.

Considerando os argumentos apresentados, a autuada requereu:

- a) O reconhecimento da decadência do crédito tributário;
- b) A improcedência total do Auto de Infração;
- c) A redução da multa aplicada para valor equivalente a 20% (vinte por cento) do tributo exigido.

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais (fls. 87), foram os autos conclusos (fls. 88) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, tendo sido distribuídos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *litteris*:

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CONFIGURADA. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. RECEITAS DE SERVIÇOS. PROVAS ACOLHIDAS. INFRAÇÃO DESCARACTERIZADA.

A lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, não se caracterizando o cerceamento à defesa a ao contraditório.

Decadência não configurada diante da omissão detectada pela fiscalização, cujos valores omitidos devem ser providenciados através de lançamento de ofício, contando-se o prazo decadencial, conforme o art. 173, I, do CTN.

Falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, caracterizando-se a omissão de saídas tributáveis, sem o recolhimento do imposto, conforme presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. *In casu*, o contribuinte não trouxe provas capazes de descaracterizar a infração inserta na inicial.

Levantamento Financeiro. A existência de receitas decorrentes da prestação de serviços, que não foram consideradas pela fiscalização, quando da feitura fiscal, levou a derrocada da acusação.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Cientificada da decisão proferida pela instância prima em 14 de novembro de 2018 e inconformada com os termos da sentença que fixou o crédito tributário em R\$ 2.807,58 (dois mil, oitocentos e sete reais e cinquenta e oito centavos), a autuada, por intermédio de seu procurador, apresentou, em 12 de dezembro de 2018, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (fls. 103 a 112), por meio do qual reprisa os argumentos trazidos na impugnação e

acrescenta que:

- a) A julgadora singular não percebeu que houve sim o auto lançamento por parte do contribuinte e que, não tendo questionado em tempo, o crédito tributário não mais poderia ser exigido pelo Fisco, em razão de haver sido extinto pela decadência;
- b) Seguindo a regra do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao Fisco para efetuar o lançamento de ofício deve ter início no exercício (mês) subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que consiste no mês de entrega da GIM.

Com base nas considerações acima, a recorrente requer:

- a) Seja reformada a decisão inicial no intuito de anular o Auto de Infração;
- b) Não sendo esse o caso, seja reduzido o *quantum* aplicado a título de multa punitiva.

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 seguintes denúncias: **a)** falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, nos meses de janeiro, abril, junho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2011; e **b)** omissão de saídas de mercadorias – Levantamento Financeiro, no exercício de 2011.

Antes de passarmos ao mérito, necessário se faz discorrermos acerca da decadência arguida pela recorrente.

É cediço que o ato administrativo do lançamento tributário tem a função de promover a constituição do crédito tributário. Assim, de acordo com a melhor doutrina, o referido lançamento tem natureza jurídica mista, sendo declaratória da existência da obrigação tributária, ao mesmo tempo em que é constitutivo do crédito.

Ocorre que, para conferir segurança jurídica na relação entre sujeitos ativo e passivo, a lei também impõe limites a regulamentar a atividade administrativa do lançamento tributário, sendo uma delas a decadência, afastando a possibilidade de que essa relação jurídica seja *ad aeternum*. Por isso, submete-se aos efeitos decorrentes da inércia prolongada, tendo em vista o ato de lançar constituir-se, a um só tempo, um direito e um dever do sujeito ativo.

Em relação ao ICMS, como se trata de lançamento por homologação, o que ocorre é que, havendo inércia do sujeito ativo na constituição do crédito tributário, ocorrendo o pagamento, ocorre a homologação tácita do pagamento realizado, ainda que efetivado a menor.

Amparada a essa homologação tácita, em razão do decurso do prazo definido em lei, incidem os efeitos da decadência, um dos quais afetando o direito de rever o dito recolhimento antecipado por meio de lançamento de ofício. Portanto, ocorrem dois fenômenos distintos a um só tempo: primeiro, a homologação tácita do pagamento eventualmente realizado; segundo, a impossibilidade da revisão da quitação efetivada, ainda que de forma incorreta.

Analisando o aspecto da data inicial para a contagem dos prazos, vê-se que haverá a incidência do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, promovido pelo contribuinte, conforme se conclui da exegese do dispositivo abaixo transcrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo, a homologação será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Este disciplinamento também se encontra positivado no artigo 22, da Lei nº 10.094/13.

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

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

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

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

De outra sorte, não ocorrendo nenhuma das hipóteses do § 3º do art. 22, da Lei nº 10.094/13, não haverá substrato a ser homologado, motivo pelo qual o prazo inicial será aquele disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

As acusações descritas na peça acusatória, as quais motivaram o lançamento de ofício em exame, fundamentam-se na presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente, tendo, como base legal, os artigos 3º, §§ 8º e 9º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB^[1], *in verbis*:

Lei nº 6.379/96:

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.

Nova redação dada ao § 8º do art. 3º pelo art. 1º da Lei nº 9.550/11 (DOE de 07.12.11).

§ 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.

§ 9º A presunção de que cuida o parágrafo anterior aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

Nova redação dada ao § 9º do art. 3º pelo art. 1º da Lei nº 9.550/11 (DOE de 07.12.11).

§ 9º A presunção de que cuida o § 8º, 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.

RICMS/PB:

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

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento. (g. n.)

A constatação de ocorrência de quaisquer das situações previstas nos dispositivos retros transcritos impõe à fiscalização o dever de lançar o crédito tributário com base na presunção legal de que o contribuinte realizou saídas de mercadorias tributáveis ou prestou serviços tributáveis sem o recolhimento do ICMS devido, afrontando, assim, os artigos 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB:

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;

Isto posto, em se tratando da contagem do prazo decadencial, corroboro com o entendimento da julgadora fiscal que consignou em sua decisão a aplicação da regra insculpida no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Isto porque, nos casos em que há omissão de receitas, não há o que ser homologado pelo Fisco, pelo simples fato de que a informação fora omitida em suas declarações.

Este entendimento tem se mostrado perene nas decisões proferidas por esta Corte. Vejamos, a título exemplificativo, alguns acórdãos sobre a matéria.

Acórdão nº 452/2017

Relator. Cons.º João Lincoln Diniz Borges

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. PRELIMINARES REJEITADAS. ALEGAÇÃO DE EFEITO DECADENCIAL. INEXISTÊNCIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. VENDA DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. PARCIALIDADE. AJUSTE NOS PREÇOS APLICADOS. PARCIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE ROVIDO.

Preliminares de nulidade do Auto de Infração – rejeitadas as alegações de falta de formalidades legais, de que faltaria nexos lógico da acusação com os fatos apurados, de que as normas apontadas não traduziriam as acusações imputadas, de falta de especificação dos meses das infrações denunciadas e do método e documentos utilizados no procedimento fiscal e de a autuação se pautou em uma presunção aleatória. Impróprias são as alegações de efeito decadencial sobre o lançamento indiciário, não cabendo o acolhimento da tese balizada no artigo 150, § 4º do CTN, pois os fatos geradores apurados não foram declarados pelo contribuinte, retratado uma base omitida em suas operações fiscais. O exame fiscal que se denomina levantamento quantitativo materializa uma operação aritmética que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo que somente pode ser modificado, em caso concreto de equívoco na alocação de dados. No caso, as alegações de erro na base de cálculo foram reconhecidas e corrigidas, sendo adotado critério de preço unitário de acordo com a entrada e saída com a natureza da infração apurada, chegando à liquidez e certeza do crédito tributário sentenciado.

Acórdão nº 487/2017

Relatora: Cons.^a Thaís Guimarães Teixeira

PRELIMINARES DE DECADÊNCIA E CERCEAMENTO DE DEFESA AFASTADAS. OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Decadência Afastada. No caso dos autos, não se pode precisar o exato momento da ocorrência do fato gerador que deu cabo a denúncia de falta de recolhimento do ICMS, em razão de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, razão pela qual conta-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia efetuar o lançamento de ofício, atraindo, assim, as regras do art. 173, I do Código Tributário Nacional – CTN. Cerceamento de Defesa. Diante da documentação acostada pela impugnante, esta compreendeu o motivo pelo qual estava sendo acusada, de nada valendo, pois, a apelação de que restou prejudicado o seu direito de se defender, mercê do princípio do Informalismo Processual. Preliminar afastada. Confirmada a irregularidade fiscal atestando o surgimento da figura do saldo credor (estouro de caixa), na reconstituição da Conta Caixa, efetuada com base na documentação do contribuinte, caracterizando a ocorrência de pagamentos realizados com receitas marginais, decorrentes de vendas omitidas. Aplicam-se, ao presente julgamento, as disposições da legislação, que reduziu o valor da multa referente ao descumprimento da infração em comento- Lei nº 10.008/2013. (g. n.)

Ainda a respeito do tema, convém observarmos o teor da Súmula nº 555 do Superior Tribunal de Justiça – STJ:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Da leitura do enunciado da Súmula nº 555 do STJ, extrai-se que, se o débito não foi declarado pelo contribuinte (omissão), o prazo decadencial a ser observado é o do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O STJ, no julgamento do REsp 1369980 DF 2013/0056738-6, consignou que, “Se a autoridade administrativa constatar que o sujeito passivo apresentou declaração contendo omissão ou inexatidão quanto ao montante tributável, é cabível o lançamento de ofício, segundo o art. 149 do CTN. Nesse caso, o fato de o contribuinte haver apresentado e recolhido o tributo com base no valor declarado mostra-se irrelevante, porque o objeto do lançamento é justamente o que não foi

declarado e, por conseguinte, não foi recolhido. Então, a única forma de se computar o prazo para a constituição do crédito tributário é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, que trata do lançamento de ofício.”

Também não se sustenta a alegação de que, seguindo a regra do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao Fisco para efetuar o lançamento de ofício teria início no exercício (mês) subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que consiste no mês de entrega da GIM.

Diferentemente do que advoga a recorrente, no caso em tela, não se pode atribuir ao vocábulo “exercício” a interpretação e o alcance por ela pretendidos, dado que incompatível com a legislação de regência.

Ao regulamentar o Exame da Escrita, o RICMS/PB, em seu artigo 643, § 2º, assim estabeleceu:

Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.

(...)

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se exercício:

I - o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

II - o ano civil, nos demais casos.

Neste norte, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano de 2011, o Fisco tinha, como data limite para efetuar o lançamento, o dia 31 de dezembro de 2016. Destarte, considerando que a ciência do Auto de Infração realizou-se no dia 16 de dezembro de 2016, nenhum dos créditos tributários lançados no Auto de Infração foi alcançado pela decadência.

Passemos ao mérito.

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS

A primeira acusação originou-se a partir da verificação, por parte da fiscalização, de que o contribuinte teria deixado de lançar, nos livros próprios, as notas fiscais relacionadas às fls. 9.

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 de regência, 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.

Esta conduta omissiva faz surgir a presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente, nos termos do que dispõem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB, já reproduzidos anteriormente.

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, também previamente transcritos.

Para aqueles que incorrerem na conduta descrita nos artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabelece a seguinte penalidade:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil;

A presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, contudo, é relativa, cabendo ao contribuinte a prova da sua improcedência, conforme prevê a parte final do *caput* do referido dispositivo.

No que se refere à denúncia ora em análise, a recorrente, assim como fizera em sua impugnação, não trouxe quaisquer elementos de prova com vistas a ilidir (total ou parcialmente) o crédito tributário originalmente lançado.

Diante de todo o exposto, ratifico os termos da decisão singular e decido pela manutenção, *in totum*, da exigência fiscal a título de FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO

A acusação ora em comento originou-se a partir da técnica de fiscalização denominada LEVANTAMENTO FINANCEIRO, cujo mecanismo de aferição proporciona analisar se houve equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos e o total das receitas auferidas no mesmo exercício, repercutindo em omissão de vendas sempre que as despesas superarem as receitas. Nesta hipótese, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, arrimado no parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB.

Registre-se que, na Nota Explicativa do Auto de Infração, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00005084/2016-30, consignou que, no Levantamento Financeiro, foram excluídas as receitas provenientes das prestações de serviços realizadas pelo sujeito passivo.

Não se pode olvidar que o dispositivo que autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto não dá respaldo à exclusão das referidas receitas. A redação, ao contrário, é clara em sentido diverso. Senão vejamos:

Art. 646. *Omissis*

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento. (g. n.)

Ora, se o Levantamento Financeiro objetiva avaliar possíveis saldos deficitários nos exercícios fiscalizados, não pode haver restrição quanto às receitas auferidas, independentemente de sua origem (venda de mercadorias, prestações de serviços, etc.), desde que devidamente comprovadas.

Pois bem. A própria fiscalização, ao embasar a denúncia, trouxe aos autos cópias da Demonstração do Resultado do Exercício, onde se observa, às fls. 44, “Vendas de Serviços” no valor total de R\$ 9.702.033,48 (nove milhões, setecentos e dois mil, trinta e três reais e quarenta e oito centavos).

Por outro lado, no Levantamento Financeiro (fls. 12), foi registrado, a título de Receitas de Serviços Prestados, tão somente, o montante de R\$ 18.000,00 (dezoito mil reais).

Diferentemente do que ocorrera em relação à acusação anterior, a recorrente trouxe aos autos provas suficientes para comprovar a inexistência de repercussão tributária no Levantamento Financeiro elaborado pela auditoria.

Primeiramente, apresentou cópia do contrato social, onde se pode constatar que a empresa tem, como objeto social, a prestação de serviços e a comercialização de materiais relacionados com aquacultura (*vide* cláusula 3º - fls. 70).

Além disso, colacionou cópias de diversas notas fiscais de serviços eletrônicas – NFS-e (fls. 76, 84, 85 e 86) relativas ao exercício autuado.

Ao se debruçar sobre a questão, a diligente julgadora singular, de forma precisa, se manifestou nos seguintes termos:

“A existência de receitas com prestações de serviço no levantamento financeiro não pode ser desconsiderada, sob pena de decretar-se a iliquidez e incerteza do crédito tributário.”

Outros equívocos que comprometeram o crédito tributário também foram apontados na decisão monocrática, a exemplo da ausência de registro das receitas e das despesas relativas aos meses de janeiro a outubro de 2011, sem que tenham sido apresentadas justificativas para a desconsideração dos valores registrados na contabilidade da empresa.

Assim, considerando que, ao se levar para o Levantamento Financeiro as receitas de serviços não consideradas pela fiscalização, o saldo não mais permanece deficitário, cabe-nos reconhecer a improcedência da acusação, ante a inexistência de repercussão tributária.

No que se refere à alegação da recorrente quanto à exorbitância da multa imposta, o caso, na esfera administrativa, não comporta maiores debates.

A análise acerca de inconstitucionalidade de lei é matéria que extrapola a competência dos órgãos julgadores, por força do artigo 55, I, da Lei nº 10.094/13, que dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Não bastasse este fato, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que não são confiscatórias as multas que não ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

Nesse sentido, confirmam-se os julgados:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº

582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.” (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido.” (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)

Feitas as devidas correções, o crédito tributário efetivamente devido apresenta-se conforme tabela a seguir:

		AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	jan/11	21,25	21,25	0,00	0,00	21,25	21,25
	abr/11	24,75	24,75	0,00	0,00	24,75	24,75
	jun/11	31,27	31,27	0,00	0,00	31,27	31,27
	set/11	20,48	20,48	0,00	0,00	20,48	20,48
	out/11	52,33	52,33	0,00	0,00	52,33	52,33
	nov/11	603,13	603,13	0,00	0,00	603,13	603,13

	dez/11	650,58	650,58	0,00	0,00	650,58	650,58
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2011 a 31/12/2011	213.901,84	213.901,84	213.901,84	213.901,84	0,00	0,00
TOTAL (R\$)		215.305,63	215.305,63	213.901,84	213.901,84	1.403,79	1.403,79

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovemento de ambos, para manter inalterada a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00002639/2016-32, lavrado em 14 de dezembro de 2016 contra a empresa M C R AQUACULTURA LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 2.807,58 (dois mil, oitocentos e sete reais e cinquenta e oito centavos), sendo R\$ 1.403,79 (um mil, quatrocentos e três reais e setenta e nove centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I; 160, I c/c 646, todos do RICMS/PB e R\$ 1.403,79 (um mil, quatrocentos e três reais e setenta e nove centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o montante de R\$ 427.803,68 (quatrocentos e vinte e sete mil, oitocentos e três reais e sessenta e oito centavos), sendo R\$ 213.901,84 (duzentos e treze mil, novecentos e um reais e oitenta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 213.901,84 (duzentos e treze mil, novecentos e um reais e oitenta e quatro centavos) de multas por infração.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de outubro de 2019..

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator