



PROCESSO Nº 1716512015-7

ACÓRDÃO Nº 099/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: CRISTINA MACHADO CALIXTO CAVALCANTI (NOVA RAZÃO SOCIAL: MONTE SIÃO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA)

2ª Recorrente: CRISTINA MACHADO CALIXTO CAVALCANTI (NOVA RAZÃO SOCIAL: MONTE SIÃO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA)

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: KATHARINE BARROS MIGNAC DE OLIVEIRA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

CRÉDITO INDEVIDO (ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) - FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) - PASSIVO FICTÍCIO - INFRAÇÕES CARACTERIZADAS EM PARTE - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - IRREGULARIDADES CONFIGURADAS - INDICAR COMO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL - INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA) - INCERTEZA E ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - IMPROCEDÊNCIA DAS ACUSAÇÕES - MULTA RECIDIVA - INAPLICABILIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Nos termos do artigo 92 da Lei nº 10.094/13, tem-se por definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

- Incorre em violação à legislação tributária o contribuinte que se apropria de créditos de ICMS relativos a produtos sujeitos à substituição. Ajustes realizados em razão de a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores condicionar o lançamento à comprovação de que os créditos tomados pelo contribuinte acarretaram falta de recolhimento do ICMS,



exigindo-se, para tanto, a reconstituição da conta gráfica do referido tributo.

- Configura infração tributária o fato de o contribuinte deixar de estornar créditos decorrentes de entradas de mercadorias no estabelecimento quando estas mercadorias forem objeto de saídas com base de cálculo inferior à da operação de entrada.

- A falta de escrituração de documentos fiscais de entradas, por força do artigo 646 do RICMS/PB, é conduta omissiva que autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido.

- Representa descumprimento de obrigação tributária principal indicar, como não tributadas pelo ICMS, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que esta conduta reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado. Todavia, não se sustenta a acusação quando os elementos probatórios não são suficientes para demonstrar a materialidade da infração.

- Para que se revista da certeza e liquidez necessárias à sua constituição, é imperioso que o crédito tributário tenha sido lançado a partir de provas suficientes para se determinar, com precisão, a prática da conduta infracional. No caso da denúncia de insuficiência de Caixa, o conteúdo probatório apresentado pela fiscalização não foi consistente para caracterizar o ilícito tributário e garantir, ao administrado, o direito à ampla defesa e ao contraditório.

- A figura do Passivo Fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que houve pagamentos efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas. Ajustes realizados em virtude de vício material e da inclusão de diferença tributável já identificada em exercício anterior.

- A multa recidiva só é cabível quando a nova infração ao mesmo dispositivo legal ocorrer dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa, na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, conforme disposto no art. 39 da Lei nº 10.094/13, de 27 de setembro de 2013.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo desprovimento do primeiro e provimento parcial

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ
Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

27.02.2023



do segundo, para alterar a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002350/2015-32, lavrado em 14 de dezembro de 2015 em desfavor da empresa CRISTINA MACHADO CALIXTO CAVALCANTI, atualmente MONTE SÃO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 171.291,57 (cento e setenta e um mil, duzentos e noventa e um reais e cinquenta e sete centavos), sendo R\$ 88.228,61 (oitenta e oito mil, duzentos e vinte e oito reais e sessenta e um centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 407; 85, III; 158, I e 160, I c/ fulcro no 646 e 106; todos do RICMS/PB e R\$ 83.062,96 (oitenta e três mil, sessenta e dois reais e noventa e seis centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e” e V, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 310.987,67 (trezentos e dez mil, novecentos e oitenta e sete reais e sessenta e sete centavos), sendo R\$ 127.825,35 (cento e vinte e sete mil, oitocentos e vinte e cinco reais e trinta e cinco centavos) de ICMS, R\$ 124.899,11 (cento e vinte e quatro mil, oitocentos e noventa e nove reais e onze centavos) de multa por infração e R\$ 58.263,21 (cinquenta e oito mil, duzentos e sessenta e três reais e vinte e um centavos) de multa recidiva.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferencia, em 27 de fevereiro de 2023.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

RACHEL LUCENA TRINDADE
Assessora



PROCESSO Nº 1716512015-7

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: CRISTINA MACHADO CALIXTO CAVALCANTI (NOVA RAZÃO SOCIAL: MONTE SIÃO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA)

2ª Recorrente: CRISTINA MACHADO CALIXTO CAVALCANTI (NOVA RAZÃO SOCIAL: MONTE SIÃO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA)

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: KATHARINE BARROS MIGNAC DE OLIVEIRA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

CRÉDITO INDEVIDO (ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) - FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) - PASSIVO FICTÍCIO - INFRAÇÕES CARACTERIZADAS EM PARTE - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - IRREGULARIDADES CONFIGURADAS - INDICAR COMO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL - INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA) - INCERTEZA E ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - IMPROCEDÊNCIA DAS ACUSAÇÕES - MULTA RECIDIVA - INAPLICABILIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Nos termos do artigo 92 da Lei nº 10.094/13, tem-se por definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

- Incorre em violação à legislação tributária o contribuinte que se apropria de créditos de ICMS relativos a produtos sujeitos à substituição. Ajustes realizados em razão de a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores condicionar o lançamento à comprovação de que os créditos tomados pelo contribuinte acarretaram falta de recolhimento do ICMS,

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ

Conselho de Recursos Fiscais - CRF

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

27.02.2023



exigindo-se, para tanto, a reconstituição da conta gráfica do referido tributo.

- Configura infração tributária o fato de o contribuinte deixar de estornar créditos decorrentes de entradas de mercadorias no estabelecimento quando estas mercadorias forem objeto de saídas com base de cálculo inferior à da operação de entrada.

- A falta de escrituração de documentos fiscais de entradas, por força do artigo 646 do RICMS/PB, é conduta omissiva que autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido.

- Representa descumprimento de obrigação tributária principal indicar, como não tributadas pelo ICMS, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que esta conduta reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado. Todavia, não se sustenta a acusação quando os elementos probatórios não são suficientes para demonstrar a materialidade da infração.

- Para que se revista da certeza e liquidez necessárias à sua constituição, é imperioso que o crédito tributário tenha sido lançado a partir de provas suficientes para se determinar, com precisão, a prática da conduta infracional. No caso da denúncia de insuficiência de Caixa, o conteúdo probatório apresentado pela fiscalização não foi consistente para caracterizar o ilícito tributário e garantir, ao administrado, o direito à ampla defesa e ao contraditório.

- A figura do Passivo Fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que houve pagamentos efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas. Ajustes realizados em virtude de vício material e da inclusão de diferença tributável já identificada em exercício anterior.

- A multa recidiva só é cabível quando a nova infração ao mesmo dispositivo legal ocorrer dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa, na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, conforme disposto no art. 39 da Lei nº 10.094/13, de 27 de setembro de 2013.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002350/2015-32, lavrado em 14 de dezembro de 2015, a auditora fiscal

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ
Conselho de Recursos Fiscais - CRF

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

27.02.2023



responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00004661/2015-96 denuncia a empresa CRISTINA MACHADO CALIXTO CAVALCANTI, atualmente denominada MONTE SIÃO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., inscrição estadual nº 16.118.139-2, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0060 – CRÉDITO INDEVIDO (ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte se creditou indevidamente do ICMS Substituição Tributária, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

0063 – FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) >> Utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição (prejuízo bruto com mercadorias), resultando na obrigação de recolhimento do imposto estadual.

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:

PERCENTUAL DE REINCIDÊNCIA CONFORME ART. 673 DO RICMS/PB, APROV. P/ DEC. 18.930/97 E ART. 87 DA LEI 6.379, DE 02/12/96.

0285 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER O ICMS EM RAZÃO DE REDUÇÕES Z NÃO LANÇADAS DOS ECFS BEMATECH, MP-2100 TH FI, FAB: BE050975610000034341, BE050975610000034343 E BE050975610000034345, CONFORME DEMONSTRATIVO ANEXO.

0188 – INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS, OPERAÇÕES C/ MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. >> Falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito(s) do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado no(s) documento(s) fiscal(is) operações com mercadorias tributáveis ou prestações de serviços como sendo isenta(s) de ICMS.

0195 – INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/ MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. >> Falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito(s) do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado no(s) documento(s) fiscal(is) operações com mercadorias tributáveis ou prestações de serviços como sendo não tributada(s) pelo ICMS.

0002 – INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamentos c/ recursos advindos de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o



pagamento do imposto devido, evidenciada pela insuficiência de recursos (estouro de caixa).

Nota Explicativa:

PERCENTUAL DE REINCIDÊNCIA CONFORME ART. 673 DO RICMS/PB, APROV. P/ DEC. 18.930/97 E ART. 87 DA LEI 6.379, DE 02/12/96.

0555 – PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamentos com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatado mediante a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas.

Nota Explicativa:

PERCENTUAL DE REINCIDÊNCIA CONFORME ART. 673 DO RICMS/PB, APROV. P/ DEC. 18.930/97 E ART. 87 DA LEI 6.379, DE 02/12/96.

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

Nota Explicativa:

PERCENTUAL DE REINCIDÊNCIA CONFORME ART. 673 DO RICMS/PB, APROV. P/ DEC. 18.930/97 E ART. 87 DA LEI 6.379, DE 02/12/96.

Em decorrência destes eventos, a representante fazendária, considerando haver o contribuinte infringido os 407; 85, III; 158, I e 160, I c/ fulcro no 646; 2º; 3º; 52; 54, *caput* e § 2º, I e II; 60, I, “b” e III, “d” e “l” c/c o 106 e 106, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 482.279,24 (quatrocentos e oitenta e dois mil, duzentos e setenta e nove reais e vinte e quatro centavos), sendo R\$ 216.053,96 (duzentos e dezesseis mil, cinquenta e três reais e noventa e seis centavos) de ICMS, R\$ 207.962,07 (duzentos e sete mil, novecentos e sessenta e dois reais e sete centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, IV e V, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96 e R\$ 58.263,21 (cinquenta e oito mil, duzentos e sessenta e três reais e vinte e um centavos) de multa recidiva.

Documentos instrutórios juntados às fls. 11 a 192.

Depois de cientificada da autuação em 16 de dezembro de 2015, a autuada protocolou, em 15 de janeiro de 2016, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em comento, por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) A empresa nunca apresentou insuficiência de Caixa, conforme demonstra a Escrituração Contábil Digital – ECD da autuada;



- b) Houve falhas nos processamentos dos dados que geraram as ECD's dos exercícios de 2011 e 2012, fato este que trouxe reflexo nas demais ECD's;
- c) Não obstante ter enviado as ECD's em desconformidade com a legislação, os relatórios impressos provam que os fatos e registros contábeis estão dentro das normas estabelecidas pela legislação;
- d) Após tomar conhecimento dos erros existentes em sua escrituração contábil, o contribuinte contratou nova assessoria contábil para que pudesse retificar as informações que foram enviadas ao Fisco;
- e) Quanto à multa por reincidência, vê-se que não ficou demonstrada de forma clara qual a situação que deu ensejo à sua aplicação;
- f) Restou caracterizado o cerceamento de defesa do contribuinte, uma vez que os documentos por ele apresentados não foram considerados pela auditoria.

Com informação de existência de antecedentes fiscais (fls. 188 e 791), foram os autos declarados conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos à julgadora fiscal Eliane Vieira Barreto Costa, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

CRÉDITO INDEVIDO (ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) – FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS, OPERAÇÕES C/ MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL – INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA) – PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS) – DENÚNCIAS COMPROVADAS – MULTA RECIDIVA – INAPLICABILIDADE.

Inexistência, nos autos, de documentação comprobatória da regularidade das operações realizadas pela Autuada capaz de produzir o efeito impeditivo da constituição do crédito tributário lançado no Auto de Infração.

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.

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 10 de junho de 2019, o sujeito passivo apresentou, no dia 9 de julho de 2019, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual advoga que:



- a) Contra o contribuinte, pesam acusações desguarnecidas de suporte legal;
- b) No que se refere à primeira denúncia, a acusação poderia até ganhar foro de legitimidade se, após a reconstituição da conta corrente do ICMS do exercício de 2011, o referido demonstrativo apresentasse os lançamentos dos créditos fiscais tidos como indevidos e que a empresa tivesse deixado de recolher (ou houvesse recolhido a menor) o ICMS normal devido nos meses de maio e junho de 2011;
- c) Os créditos indevidos apontados nos meses de maio e junho de 2011, nos valores de R\$ 103,37 (cento e três reais e trinta e sete centavos) e R\$ 16,98 (dezesesseis reais e noventa e oito centavos), respectivamente, não serviram para acobertar qualquer falta de recolhimento do ICMS devido nos mencionados períodos, uma vez que a conta gráfica do ICMS, nos meses de maio e junho de 2011, apresenta saldos de ICMS a transferir para o mês seguinte nos montantes de R\$ 6.497,70 (seis mil, quatrocentos e noventa e sete reais e setenta centavos) e R\$ 4.749,50 (quatro mil, setecentos e quarenta e nove reais e cinquenta centavos), respectivamente;
- d) Os levantamentos das Contas Mercadorias dos exercícios de 2011 e 2012 contêm erros quanto aos valores relativos às saídas de mercadorias tributáveis, não refletindo a situação real das operações da empresa;
- e) Para o ano de 2011, além do valor de R\$ 2.624.867,23 (dois milhões, seiscentos e vinte e quatro mil, oitocentos e sessenta e sete reais e vinte e três centavos) indicado pela fiscalização às fls. 27, devem ser consideradas as vendas realizadas por meio das reduções “Z” de nº 363, 373, 443, 501 a 512, 564, 620, 629 e 689 que totalizaram R\$ 60.772,45 (sessenta mil, setecentos e setenta e dois reais e quarenta e cinco centavos) que, apesar de não terem sido registradas nos livros fiscais de 2011, foram lançadas em 14/12/2015;
- f) Também deve compor a Conta Mercadorias de 2011, o total de R\$ 164.410,18 (cento e sessenta e quatro mil, quatrocentos e dez reais e dezoito centavos) detectado como passivo fictício, cujas receitas (vendas omitidas) serviram para acobertar o pagamento de diversas duplicatas não contabilizadas nos livros Caixa e Diário nº 03 da autuada;
- g) O Fisco Estadual, ao exigir o pagamento do ICMS decorrente das reduções “Z” não lançadas nos livros fiscais e sobre as omissões de saídas de mercadorias tributáveis (passivo fictício), legalizou estas receitas omitidas em 2011 e, por este motivo, estes valores devem fazer parte da Conta Mercadorias do exercício, de forma a evitar a figura do *bis in idem*;



- h) Em 2012, as saídas de mercadorias tributáveis não se limitaram ao montante de R\$ 3.788.162,47 (três milhões, setecentos e oitenta e oito mil, cento e sessenta e dois reais e quarenta e sete centavos), devendo também ser contabilizadas as omissões de saídas de mercadorias tributáveis no valor de R\$ 199.828,17 (cento e noventa e nove mil, oitocentos e vinte e oito reais e dezessete centavos) referentes ao passivo fictício do exercício;
- i) Refeitos os levantamentos das Contas Mercadorias de 2011 e 2012 – considerando as receitas omitidas -, observa-se que, em 2011, a recorrente apresentou lucro de 3,11% (três inteiros e onze centésimos por cento). Já em 2012, houve prejuízo bruto de 2,82% (dois inteiros e oitenta e dois centésimos por cento), representando uma diferença tributável de R\$ 115.800,00 (cento e quinze mil e oitocentos reais), conforme demonstrado às fls. 824 e 825, respectivamente;
- j) A acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios não merece prosperar, pois a simples emissão de notas fiscais por empresas deste e de outros Estados não autoriza a presunção de que a acusada recebeu as mercadorias nelas consignadas;
- k) A informação extraída de listagens elaboradas pela fiscalização não se presta para provar a infração denunciada. Para tanto, faz-se necessária a apresentação das cópias dos canhotos extraídos das 1^{as} vias das notas fiscais;
- l) No caso da quarta acusação, reconhece haver cometido a irregularidade descrita na inicial, porém, em virtude de não ter recebido a documentação fiscal do seu antigo contador, requer a aplicação dos artigos 435 do Código de Processo Civil e 56 e 58 da Lei nº 10.094/13 para, caso exista alguma documentação em contrário, possa apresentá-las;
- m) A acusações de códigos 0188 e 0195 estão embasadas em provas insuficientes para lhes dar suporte, haja vista não constarem os números dos COO (contadores de ordem de operação) de cada equipamento ECF auditado, com suas datas, valores e discriminação das mercadorias tributáveis que teriam sido faturadas pela empresa como isentas ou não tributadas. Tal omissão configura cerceamento ao direito de defesa, ao contraditório e ao duplo grau de jurisdição;
- n) A autoridade responsável pelo lançamento não apresentou qualquer detalhamento acerca do procedimento utilizado para detectar a existência de saldo credor (estouro de Caixa) nos meses de janeiro, fevereiro, março, agosto, setembro e novembro de 2011. Por sua vez, o livro Caixa do Diário Geral nº 03 da empresa sempre apresentou saldo devedor durante todo o período, consoante demonstrado às fls. 862 a 910;



- o) Repudia a acusação de passivo fictício, pois não ocorreu, no mês de janeiro de 2012, tal anomalia contábil, como equivocadamente denuncia a auditora fiscal ao contemplar o período do fato gerador como sendo 1/1/2012 a 31/1/2012, de forma totalmente dissociada do exercício fiscal autuado (2011);
- p) Ao proceder à reconstituição da conta fornecedores de 2012 (fls. 185), a representante fazendária tomou, como saldo inicial, R\$ 415.941,60 (quatrocentos e quinze mil, novecentos e quarenta e um reais e sessenta centavos) e, deste valor, deduziu R\$ 251.531,42 (duzentos e cinquenta e um mil, quinhentos e trinta e um reais e quarenta e dois centavos) referente às duplicatas pagas em janeiro de 2012. Logo, a diferença de R\$ 164.410,18 (cento e sessenta e quatro mil, quatrocentos e dez reais e dezoito centavos) deve ser considerada como passivo fictício do exercício de 2011;
- q) A última acusação (passivo fictício) é totalmente improcedente. Para reconstituição da conta fornecedores, a fiscalização computou, equivocadamente, o valor de R\$ 701.756,18 (setecentos e um mil, setecentos e cinquenta e seis reais e dezoito centavos) como saldo final real de duplicatas a pagar existente em balanço no dia 31/12/2011 e, com este procedimento, tributou simultaneamente o mesmo passivo fictício duas vezes: o primeiro detectado em 31/12/2011 oriundo do exercício anterior; o segundo, apurado em 31/12/2012, relativo ao exercício atual;
- r) Para evitar tal equívoco, a auditora deveria ter deduzido, do saldo final de duplicatas a pagar registrado no balanço em 31/12/2012 no total de R\$ 701.756,18 (setecentos e um mil, setecentos e cinquenta e seis reais e dezoito centavos), a quantia de R\$ 164.410,18 (cento e sessenta e quatro mil, quatrocentos e dez reais e dezoito centavos) correspondente ao passivo fictício do exercício anterior (2011).

Ao final, a recorrente requer seja declarada a improcedência do Auto de Infração nº 93300008.09.00002350/2015-32.

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

Em análise nesta corte, os recursos de ofício e voluntário interpostos contra a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002350/2015-32, lavrado contra a empresa

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ
Conselho de Recursos Fiscais - CRF

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

27.02.2023



CRISTINA MACHADO CALIXTO CAVALCANTI, já devidamente qualificada nos autos.

Passemos à análise individualizada das acusações.

0060 – CRÉDITO INDEVIDO (ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA)

Consoante assinalado na inicial, a conduta infracional foi enquadrada como violação ao artigo 407 do RICMS/PB:

Art. 407. O imposto recolhido por substituição tributária, salvo exceções expressas, não se constituirá em crédito fiscal do contribuinte adquirente, sendo vedado o seu aproveitamento.

Como medida punitiva para a irregularidade evidenciada nos meses de março, abril, maio, junho, julho e agosto de 2011, foi aplicada a multa insculpida no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96¹:

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):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Preliminarmente, faz-se imperativo registrarmos que os valores glosados pela fiscalização estão relacionados na planilha apresentada às fls. 29.

Da referida tabela, é possível identificar que foram considerados indevidos os seguintes créditos de ICMS:

DAR nº	Receita	NF nº	ICMS – ST Glosado (R\$)
1400196445	1106 – ICMS SUBST. POR ENTRADAS	958, 2754 e 28015	103,37
1400202767	1106 – ICMS SUBST. POR ENTRADAS	4562	16,98
1400218723	1106 – ICMS SUBST. POR ENTRADAS	1162 e 3113	71,37

¹ Redação vigente à época dos fatos geradores.



3003439533	1106 – ICMS SUBST. POR ENTRADAS	1272 e 3674	58,13
3003529793	1106 – ICMS SUBST. POR ENTRADAS	3925 e 4114	56,13
3003691344	1106 – ICMS SUBST. POR ENTRADAS	1502	119,32

Em que pese ser indevida a apropriação dos créditos de ICMS – ST acima destacados – fato este não contestado pela defesa -, não poderia a autoridade fiscal realizar o lançamento diretamente, uma vez que a legislação tributária estadual vigente à época dos fatos geradores condicionava a aplicação da multa por infração à comprovação de que os créditos tomados pelo contribuinte acarretaram falta de recolhimento do ICMS.

No caso concreto, verifica-se que, nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2011², a autuada possuía saldos de ICMS a transferir, conforme retratado na reconstituição da conta corrente do ICMS anexada pela auditoria às fls. 26.

Diante deste cenário, resta evidenciada a existência de equívoco parcial no procedimento fiscal, haja vista a falta de recolhimento do ICMS decorrente do aproveitamento indevido dos créditos de ICMS – ST indicados às fls. 29 ter ocorrido nos meses de maio, junho, julho e agosto de 2011, nos seguintes montantes:

Período	Crédito ICMS – ST Estornado (R\$)	Diferença de ICMS a Recolher (R\$)
Março/2011	103,37	-
Abril/2011	16,98	-
Maió/2011	71,37	191,72
Junho/2011	58,13	58,13
Julho/2011	56,13	56,13
Agosto/2011	119,32	119,32

Neste norte, resta-nos excluir, do levantamento original, os créditos tributários relativos aos meses de março e abril de 2011, mantendo, para os demais períodos, os valores originalmente lançados³.

² No recurso voluntário, a defesa aponta que havia saldos credores de ICMS a serem transportados para os meses seguintes de R\$ 6.497,70 (seis mil, quatrocentos e noventa e sete reais e setenta centavos) e R\$ 4.749,50 (quatro mil, setecentos e quarenta e nove reais e cinquenta centavos) nos meses de maio e junho, respectivamente, todavia estes saldos estão associados aos meses de março e abril do referido exercício.

³ No caso do mês de maio de 2011, deve-se considerar o valor de ICMS de R\$ 71,37 (setenta e um reais e trinta e sete centavos), ante a impossibilidade de majoração do crédito tributário pelas instâncias administrativas de julgamento.



0063 – FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS)

Após identificar a utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição nos exercícios de 2011 e 2012, a agente fazendária responsável pela autuação acusou o contribuinte de haver contrariado o disposto no artigo 85, III, do RICMS/PB:

Art. 85. O sujeito passivo deverá efetuar estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, observado o disposto no § 6º:

(...)

III - for objeto de saída com base de cálculo inferior à operação de entrada, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

Considerando a ofensa à legislação tributária, também foi aplicada a multa por infração prescrita no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, já reproduzido anteriormente.

A recorrente se opõe ao procedimento fiscal que deu suporte aos lançamentos, afirmando que a metodologia adotada não retrata a realidade dos fatos e, por este motivo, a exação fiscal não deve ser convalidada.

Afirma, inicialmente, que os valores relativos às saídas de mercadorias tributáveis teriam sido consignados pela auditoria em montantes inferiores aos efetivamente realizados pela empresa.

No que concerne ao levantamento da Conta Mercadorias – Lucro Real de 2011 (fls. 27), a denunciada aduz que, no campo “Saídas de Mercadorias com Tributação Normal por Vendas”, o montante de R\$ 60.772,45 (sessenta mil, setecentos e setenta e dois reais e quarenta e cinco centavos) – decorrente das vendas destacadas nas reduções “Z” que não foram registradas nos livros próprios em 2011⁴ - deve ser acrescido ao total de R\$ 2.624.867,23 (dois milhões, seiscentos e vinte e quatro mil, oitocentos e sessenta e sete reais e vinte e três centavos).

Não podemos olvidar que a exigência fiscal se baseia na identificação de que o contribuinte promoveu saídas de mercadorias tributáveis em valores inferiores aos de aquisição.

Partindo desta premissa, havemos de reconhecer que as vendas efetivadas via equipamentos ECF – ainda que as reduções “Z” a elas concernentes não tenham sido regularmente lançadas pelo contribuinte – devem sim ser adicionadas ao total das saídas de mercadorias com tributação normal alocado pela fiscalização na Conta Mercadorias do ano de 2011.

⁴ Vide planilha anexada às fls. 104.



Tal procedimento se justifica em razão de estarmos diante da constatação de que tais operações, de fato, ocorreram, tendo sido, inclusive, objeto de exigência fiscal neste Auto de Infração (código 0285).

Sendo assim, faz-se indispensável a inclusão do montante registrado às fls. 104 (R\$ 60.772,45) na Conta Mercadorias de 2011. Primeiro, pelo fato de as mercadorias haverem saído do estabelecimento de forma regular (com emissão de documentos fiscais); segundo, porque a desconsideração destas vendas representaria inequívoca concorrência entre as infrações.

Ainda discorrendo acerca do exercício de 2011, a autuada afirma, *litteris*:

“(…) também deve ser computado no “LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS DO EXERCÍCIO DE 2011” o valor de R\$ 164.410,18, correspondente as “omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido”, detectadas através de “PASSIVO FICTÍCIO DO EXERCÍCIO DE 2011”, cujas receitas (vendas omitidas) serviram para acobertar o pagamento de diversas Duplicatas não contabilizadas nos LIVROS CAIXA E DIÁRIO nº 03 da empresa acusada, e por isso está sendo motivo de cobrança do ICMS devido, através do item VIII, do Auto de Infração em foco.

(…)

É imperioso levar em consideração, que o Fisco Estadual ao exigir, através dos itens IV e VIII do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002350/2015-32, o pagamento do ICMS devido sobre as “Reduções Z” no valor de R\$ 60.772,45 não lançadas nos livros fiscais e sobre as “omissões de saídas de mercadorias tributáveis” no valor de R\$ 164.410,18, detectadas através de “Passivo Fictício do exercício de 2011”, legalizou estas “RECEITAS OMITIDAS EM 2011”, e por este motivo esses valores devem compor obrigatoriamente a “Conta Mercadorias Tributáveis do exercício de 2011”, a fim de se evitar a figura do bis in idem, inadmissível no Direito Tributário Brasileiro.”

Registre-se que a recorrente expressamente reconhece haver omitido receitas para acobertar o pagamento de diversas duplicatas não contabilizadas.

Diferentemente da situação anteriormente analisada, a pretensão da autuada com relação à diferença identificada como passivo fictício não merece acolhimento, pelo simples fato de não constar, na inicial, qualquer lançamento relativo ao exercício de 2011 a título de passivo fictício.

Levando em conta a necessidade de inclusão dos valores atinentes às vendas registradas nas reduções “Z” não lançadas pelo contribuinte, retificamos o levantamento da Conta Mercadorias – Lucro Real de 2011. Após os devidos ajustes, observamos a seguinte situação:



CONTA MERCADORIAS LUCRO REAL EXERCÍCIO 2 0 1 1		
MOVIMENTAÇÃO DAS MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL	DÉBITO	CRÉDITO
Estoque Inicial de Mercadorias c/ Tributação Normal (Sem ICMS):	805.455,02	
Valor correspondente a inclusão do ICMS do Estoque Inicial. 16,98%	164.738,93	
Entradas de Mercadorias com Tributação Normal, por Compras (ICMS incluso)	2.517.384,88	
Entradas de Mercadorias com Tributação Normal, por Transferências (ICMS incluso)	-	
Entradas de Mercadorias com Tributação Normal, por Devoluções (ICMS incluso)	462,00	
Demais Entradas de Mercadorias com Tributação Normal (ICMS incluso)	3.968,96	
Saídas de Mercadorias com Tributação Normal, por Vendas (ICMS incluso)		2.624.867,23
Saídas de Mercadorias com Tributação Normal, por Transferências (ICMS incluso)		-
Saídas de Mercadorias com Tributação Normal, por Devoluções (ICMS incluso)		165,76
Saídas de Mercadorias com Tributação Normal (ICMS incluso) - Reduções "Z" não Lançadas		60.772,45
Estoque Final de Mercadorias c/ Tributação Normal (Sem ICMS)		604.314,00
Valor correspondente a inclusão do ICMS do Estoque Final 16,98%		123.599,76
Valor das Saídas Merc. c/ Trib. Normal abaixo do Custo de Aquisição -2,83%	(78.290,60)	
DIFERENÇA TRIBUTÁVEL (Base de Cálculo para Estorno do ICMS)	78.290,60	78.290,60
CMV Mercadorias Tribut. Normal: 2.764.096,04	T O T A L :	3.492.009,79
	3.492.009,79	3.492.009,79

Aplicando-se a alíquota de 17% (dezessete por cento) sobre a diferença tributável (R\$ 78.290,60), tem-se que o crédito tributário efetivamente devido pelo contribuinte totaliza R\$ 26.618,80 (vinte e seis mil, seiscentos e dezoito reais e oitenta centavos), sendo R\$ 13.309,40 (treze mil, trezentos e nove reais e quarenta centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração.

Com relação ao exercício de 2012, a defesa também aponta a necessidade de inclusão do valor identificado como passivo fictício no período (R\$ 199.928,17), de forma que a diferença tributável passe a apresentar a quantia de R\$ 115.800,77 (cento e quinze mil, oitocentos reais e setenta e sete centavos), de acordo com a reconstituição da Conta Mercadorias exibida às fls. 825.

Também neste caso, a tese recursal que visa à inclusão, no Levantamento da Conta Mercadorias – Lucro Real, da diferença tributável apurada como passivo fictício não merece acolhimento, pois, no aludido levantamento, devem constar apenas as operações acobertadas por documentação fiscal.

Eventuais omissões de receitas não devem compor a movimentação de mercadorias, mormente porque, no caso em tela, busca-se identificar a ocorrência de vendas abaixo do custo de aquisição, o que implica dizer que a repercussão está associada às operações realizadas por meio de documentos fiscais, ou seja, as omissões de saídas representam situações que exigem tratamento próprio e, por se tratar de receitas não oferecidas à tributação, não podem ser incluídas no âmbito das movimentações regulares.

Mantenho, portanto, o crédito tributário originalmente lançado para o exercício de 2012.

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS



Além de caracterizar descumprimento de obrigação acessória, a falta de escrituração de documentos fiscais de entradas pode ganhar contornos mais amplos. Isto porque a legislação tributária do Estado da Paraíba incluiu esta conduta no rol daquelas que autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido.

Vejam os que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB⁵:

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.

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.

⁵ Redações vigentes à época dos fatos geradores.



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.

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 32.718/12 (DOE de 25.01.12).

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

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

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

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

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

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

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

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



A ausência de registros de notas fiscais de aquisição, a teor do que regem os dispositivos acima reproduzidos, indica afronta aos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB.

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos I 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;

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;

Argumenta a recorrente que não registrou os documentos pelo fato de não haver recebido os produtos por eles acobertados. Prossegue alegando que, para caracterizar o ilícito tributário, faz-se imprescindível a comprovação de recebimento das notas fiscais, com a apresentação dos canhotos extraídos das 1^{as} vias das notas fiscais.

Neste ponto, abro um parêntese para discorrer acerca do artigo 159, IX, do RICMS/PB, o qual, não raramente, é citado nas defesas administrativas para embasar a tese de que a apresentação de elementos que atestem a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa seria condição essencial para demonstrar a ocorrência da conduta infracional.

Este dispositivo legal, em verdade, apenas disciplina a obrigatoriedade de inclusão, na nota fiscal, de indicações relativas ao comprovante de entrega dos produtos. A compulsoriedade de inserção desta informação na nota fiscal visa, tão somente, ao controle pelas partes envolvidas na operação (remetente, destinatário e transportador).

Sendo assim, malgrado se tratar de requisito obrigatório da nota fiscal, não vincula o Fisco a obtê-los para comprovar a efetiva entrega das mercadorias ao destinatário indicado na nota fiscal. Atentemos para a redação do citado dispositivo:



Art. 159. A nota fiscal conterà, nos quadros e campos próprios, observada disposição gráfica dos modelos 1 e 1-A, as seguintes indicações:

(...)

IX - no comprovante de entrega dos produtos, que deverá integrar apenas a 1ª via da nota fiscal, na forma de canhoto destacável:

- a) a declaração de recebimento dos produtos;
- b) a data do recebimento dos produtos;
- c) a identificação e assinatura do recebedor dos produtos;

Assim sendo, conclui-se que apenas a negativa de aquisição ou a alegação da necessidade de o Fisco comprovar o recebimento destas mercadorias não são suficientes para afastar a denúncia. Para certificar a regularidade (ainda que parcial) de suas operações, competia à defesa demonstrar que efetuou a escrituração das notas fiscais relacionadas pela auditoria no Livro Registro de Entradas ou que não as registrou pelo fato de as mercadorias nelas consignadas não terem sido remetidas ao contribuinte.

Ademais, a matéria já foi sumulada, tendo, inclusive, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis. Vejamos a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como o teor da Súmula 02, publicada no Diário Oficial Eletrônico, em 19 de novembro de 2019:

Art. 90. Compete ao Conselho de Recursos Fiscais, apreciar proposta de súmula para consolidar suas decisões reiteradas e uniformes.

(...)

§ 3º Depois de publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita - DOe-SER, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Portaria nº 00311/2019/SEFAZ

SÚMULA Nº 02 - NOTA FISCAL NÃO LANÇADA - constatação de falta de registro da entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, em razão da presunção legal de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. (Acórdãos nos: 305/2018; 394/2018; 475/2018; 577/2018; 589/2018; 595/2018).

Relevante assinalarmos que a recorrente não produziu qualquer prova em seu favor.

Diante de todo o exposto, mantenho os créditos tributários originalmente lançados a título de ICMS e de multa por infração.



No que se refere à multa recidiva – objeto do recurso de ofício -, destaco que sua análise (inclusive quanto às demais acusações para as quais foram aplicadas multas por reincidência) será feita *a posteriori*, em tópico específico.

0285 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS

A matéria não comporta maiores discussões, uma vez que a recorrente expressamente reconhece sua condição de devedora. Senão vejamos:

“(...) a recorrente informa que reconhece a referida acusação, porém, em virtude de não ter recebido do antigo contador da empresa parte da documentação fiscal relativa aos exercícios de 2011 e 2012, postula os benefícios previstos no art. 435 do Código de Processo Civil, c/c o disposto nos arts. 56 e 8/ da Lei nº 10.094/2013, para, se existir alguma documentação em contrário, apresentar as referidas provas documentais posteriormente (...).”

Tendo em vista que a matéria não foi objeto do recurso voluntário, tem-se por definitiva a decisão monocrática, consoante disciplinado no parágrafo único do artigo 92 da Lei nº 10.094/13:

Art. 92. São definitivas as decisões:

(...)

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

0188 – INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL e 0195 – INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL

Assim como fizera a recorrente, também optamos por analisar as duas acusações em tópico único, haja vista a similaridade entre elas.

Diante da constatação de haver o sujeito passivo promovido saídas de mercadorias tributadas sem destaque do imposto devido (seja por tê-las enquadrado como isentas, seja por considerá-las sujeitas à substituição tributária), a agente fazendária denunciou o contribuinte de haver afrontado os artigos 2º, 3º, 52, 54, 60, I, “b” e III, “d” e “l” e 106, todos do RICMS/PB.



Constatado o ilícito tributário, além de exigir imposto devido, a fiscalização também aplicou a multa por infração disciplinada no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96:

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

(...)

IV - de 75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isentas ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto;

Em seu recurso voluntário, o contribuinte pontua que as provas que dão sustentação às denúncias são insuficientes para se determinar a matéria tributável e garantir, ao administrado, o direito à ampla defesa, ao contraditório e ao duplo grau de jurisdição.

Com efeito, nas planilhas acostadas pela auditoria às fls. 33 a 38, 40 a 45, 47 a 78 e 80 a 102, além da indicação do número de série do equipamento ECF e do exercício auditado, as tabelas elaboradas pela fiscalização contemplam as seguintes informações: *Período, Código, Descrição, Alíquota Utilizada e Valor Tributável*.

Não obstante o sujeito passivo não ter apresentado justificativa para haver enquadrado quaisquer dos produtos elencados nas planilhas como isentos ou não tributados por ocasião das saídas (ou sequer haver apontado quaisquer equívocos/inconsistências com relação aos itens identificados pela fiscalização), não podemos desconsiderar o fato de que, da forma como o levantamento fiscal foi elaborado, não há como se determinar o momento da ocorrência dos fatos geradores.

Ainda que se entenda que as informações estão contidas nos arquivos magnéticos enviados pela recorrente à SEFAZ/PB, a matéria tributável não foi corretamente delimitada nos autos, o que configura violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Para melhor compreensão acerca do tema, peço vênua para reproduzir, a título exemplificativo, um fragmento da planilha anexada às fls. 33.



MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS INDICADAS COMO ISENTAS - ECF

Contribuinte: CRISTINA MACHADO CALIXTO CAVALCANTI			Insc. Est.: 16.118.139-2	
N. Série ECF: BE05097561000034341			Exercício: 2011	
PERÍODO	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	ALIQ. UTILIZADA	VALOR TRIBUTÁVEL
01/2011	000000000537	& (0.520kg)PEIXE FILE DE MERL	I1	5,30
01/2011	7896101711012	&SAL REFIN.MARLIN 1KG	I1	0,95
01/2011	7896110100043	&SAL REFINADO LEBRE	I1	5,34
01/2011	7898403780024	LEITE LONGA VIDA INTEG LEBOM	I1	19,90
02/2011	7896101711012	&SAL REFIN.MARLIN 1KG	I1	5,70
02/2011	7896110100043	&SAL REFINADO LEBRE	I1	4,45
02/2011	7898403780024	LEITE LONGA VIDA INTEG LEBOM	I1	11,94
03/2011	000000000537	& (0.612kg)PEIXE FILE DE MERL	I1	6,24
03/2011	7896101711012	&SAL REFIN.MARLIN 1KG	I1	3,80

Da tabela acima reproduzida, extrai-se que a totalização dos itens foi realizada “por mês/ano”.

Ora, se a denúncia está relacionada a fatos precisos e perfeitamente identificáveis, a ausência dos COO (ou ao menos das datas de ocorrência dos fatos geradores) fragiliza sobremaneira a acusação.

Segundo Carnelutti, “*O ônus de provar recai sobre quem tem o interesse em afirmar*”. Assim, não importa a posição que o indivíduo ocupa na relação processual (autor, réu, etc.), pois, quando fizer uma afirmação da qual decorra seu próprio direito, terá de provar sua veracidade. Daí, a regra adotada pelo direito brasileiro: ao autor, caberá o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito, enquanto, ao réu, restará a comprovação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Este modelo também foi incorporado à Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, que dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária, no âmbito do Estado da Receita da Paraíba. Observemos o art. 56 da referida Lei:

Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita.

Em casos análogos, o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba também se posicionou pela improcedência da autuação, a exemplo da decisão proferida por meio do Acórdão nº 212/2022, da lavra deste relator, cuja ementa foi redigida nos seguintes moldes:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL – AUSÊNCIA DE PROVAS – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA CONFIGURADO - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE –



REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA – RECURSO VOLUNTÁRIO
PROVIDO

Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o contribuinte que indica, como isentas ou não tributadas pelo ICMS, por ocasião das saídas, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado. In casu, a ausência de provas suficientes para embasar a denúncia descrita na inicial comprometeu o feito fiscal em sua integralidade, acarretando a improcedência da exigência fiscal. (g. n.)

Com base nos fundamentos apresentados e tendo em vista a jurisprudência do CRF-PB, a declaração/decretação da improcedência das acusações é medida que se impõe.

0002 – INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA)

Após auditar a conta Caixa do sujeito passivo, a agente fazendária constatou que a conta apresentou saldos credores nos meses de janeiro, fevereiro, março, agosto, setembro e novembro de 2011, o que autorizou o lançamento tributário, em razão da presunção de que o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis nos referidos períodos, por força do que preceituam os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB.

Conforme demonstrado às fls. 105, a fiscalização realizou levantamento mensal na conta Caixa da recorrente, tendo identificado que, nos períodos anteriormente indicados, a referida conta passou a indicar saldos credores, situação esta incompatível com a natureza devedora da conta.

Visando à desconstituição do lançamento, a recorrente pontua que:

“(…) não existe na “NOTA EXPLICATIVA” do Auto de Infração lavrado e, nem tampouco no Demonstrativo denominado “LEVANTAMENTO DA CONTA CAIXA”, inserido à fl. 105 do Processo Administrativo Tributário nº 1716512015-7, qualquer informação ou esclarecimento a respeito de qual teria sido o procedimento utilizado pela auditora fiscal, para demonstrar a existência de SALDO CREDOR (estouro de Caixa) nos meses de janeiro/2011, fevereiro/2011, março/2011, agosto/2011, setembro/2011 e novembro/2011, quando o LIVRO CAIXA do DIÁRIO GERAL nº 03 da empresa acusada, durante os meses de janeiro a dezembro de 2011, sempre apresentou SALDO DEVEDOR e não SALDO CREDOR, como fazem provas as cópias xerográficas em anexo.”



Sobre a matéria, importa enfatizarmos que, além da planilha de reconstituição da conta Caixa juntada às fls. 105, a autoridade fiscal também trouxe aos autos, para fundamentar a autuação, os seguintes documentos:

- a) Planilha denominada “Pagamentos não contabilizados – Documentação anexa” (Planilha às fls. 106 a 108 e Documentos anexos às fls. 109 a 182);
- b) Planilha intitulada “Lançamentos a Crédito na Conta Caixa com data diferente da documentação” (fls. 183);
- c) Planilha denominada “Lançamentos a Crédito na Conta Caixa com valor diferente da documentação” (fls. 184).

Em que pesem as irregularidades percebidas pela auditoria representarem infração à legislação tributária e não terem sido contraditadas pelo sujeito passivo, o fato é que o vasto arcabouço probatório ofertado pela auditora fiscal não se evidencia claro o suficiente para que se possa compreender a sistemática que resultou na identificação das diferenças tributáveis consignadas às fls. 105.

Dos elementos carreados aos autos, observa-se o aprofundamento das análises realizadas pela representante fazendária, que detectou diversas inconsistências nos lançamentos realizados pelo contribuinte em sua conta Caixa.

A despeito do minucioso exame da aludida conta, a transposição dos dados apurados nas planilhas acima destacadas para o Levantamento Mensal da Conta Caixa foi efetuada sem o necessário detalhamento.

Por este motivo, não há como legitimarmos os lançamentos, vez que permeiam dúvidas quanto ao método empregado pela auditoria. Seguem alguns exemplos:

- a) Na planilha de pagamentos não contabilizados, uma vez que os recursos não transitaram pelo Caixa escritural da empresa (como a própria denominação da planilha indica - o que levaria à infração denominada Pagamentos Extra Caixa), os valores nelas consignados foram transportados para o Levantamento Mensal?
- b) No que se refere aos lançamentos a crédito na conta Caixa com data diferente da documentação (fls. 183), foi realizado o remanejamento dos valores para os períodos corretos ou apenas a glosa dos créditos nos meses em que foram equivocadamente lançados?
- c) Quanto aos lançamentos a crédito na conta Caixa com valores diversos dos indicados na documentação, foi registrada apenas a diferença?

À vista do que fora explicitado, deve-se reconhecer a improcedência da acusação, dada a incerteza e a iliquidez do crédito tributário.



0555 e 0005 – PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO
CONTABILIZADAS)

Em apertada síntese, a figura do passivo fictício caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas.

Esta anomalia contábil também faz surgir a presunção de omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido, por força do que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB.

Constatada a existência de diferenças tributáveis, a fiscalização indicou, no campo “Enquadramento Legal” do Auto de Infração, que a conduta infracional do contribuinte afrontara o disciplinamento contido nos artigos 158, I e 160, I, do RICMS/PB e propôs a aplicação da penalidade disposta no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

A presunção de omissão de saídas somente tem lugar quando, no âmbito do exame da conta Fornecedores, a auditoria se deparar com a existência de duplicatas de um exercício que não foram quitadas no exercício posterior ou que não estejam em aberto ou sob protesto.

Ocorrendo tal situação, cumpre ao contribuinte o ônus da prova de inexistência da irregularidade apontada com supedâneo na legislação supra, conforme prevê a parte final do *caput* do artigo 646 do RICMS/PB.

Antes de avançarmos no mérito, convém observarmos o Levantamento da Conta Fornecedores anexado às fls. 185.



ESTADO DA PARAÍBA SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA GERÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS AUDITORIA DE ESTABELECIMENTOS		LEVANTAMENTO DA CONTA FORNECEDORES EXERCÍCIO: 2 0 1 2					
EMPRESA: CRISTINA MACHADO CALIXTO CAVALCANTI ENDEREÇO: R. Espedito Delmiro Santos, 63, Funcionário II, João Pessoa, PB		CCICMS: 16.118.139-2 CNPJ/MF: 02.146.390/0001-38					
DEMONSTRATIVO DA RECONSTITUIÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO DA CONTA FORNECEDORES							
MÊS	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	COMPRAS A PRAZO NO EXERCÍCIO	PAGAMENTOS REFERENTE SALDO EXERCÍC. ANTERIOR	PAGAMENTOS REFERENTE COMPRAS NO EXERCÍCIO	REF.	SALDO REMANESCENTE DO EXERCÍCIO ANTERIOR	SALDO REMANESCENTE DO EXERCÍCIO ATUAL
JANEIRO	415.941,60	255.435,81	251.531,42	26.917,40		164.410,18	228.518,41
FEVEREIRO	164.410,18	270.356,99	-	245.903,31		164.410,18	252.972,09
MARÇO	164.410,18	313.891,32	-	270.795,09		164.410,18	296.068,32
ABRIL	164.410,18	285.824,82	-	313.760,78		164.410,18	268.132,36
MAIO	164.410,18	290.004,97	-	274.875,33		164.410,18	283.262,00
JUNHO	164.410,18	323.257,92	-	266.978,82		164.410,18	339.541,10
JULHO	164.410,18	357.834,40	-	364.412,72		164.410,18	332.962,78
AGOSTO	164.410,18	321.409,08	-	236.170,03		164.410,18	418.201,83
SETEMBRO	164.410,18	332.661,53	-	323.435,61		164.410,18	427.427,75
OUTUBRO	164.410,18	362.394,54	-	353.047,90		164.410,18	436.774,39
NOVEMBRO	164.410,18	376.096,11	-	314.988,48		164.410,18	497.882,02
DEZEMBRO	164.410,18	373.840,32	-	369.894,33		164.410,18	501.828,01
TOTAL		3.863.007,81	251.531,42	3.361.179,80		164.410,18	501.828,01

RESUMO GERAL

DO EXERCÍCIO ANTERIOR:		
SALDO INICIAL REGISTRADO EM BALANÇO.....	415.941,60	
PAGO POR CONTA DO EXERCÍCIO ANTERIOR CONF. DEMONSTRATIVO.....	251.531,42	
DUPLICATAS EM ABERTO E/OU SOB PROTESTO REF. EXERCÍCIO ANTERIOR.....	-	
DIFERENÇA ORIUNDA DO EXERCÍCIO ANTERIOR.....	164.410,18	(PASSIVO FICTÍCIO)
DO PRÓPRIO EXERCÍCIO:		
COMPRAS A PRAZO NO EXERCÍCIO CONF. DEMONSTRATIVO.....	3.863.007,81	
PAGO POR CONTA DO EXERCÍCIO CONFORME DEMONSTRATIVO.....	3.361.179,80	
SALDO FINAL REGISTRADO EM BALANÇO.....	701.756,18	
DUPLICATAS EM ABERTO E/OU SOB PROTESTO REF. EXERCÍCIO ATUAL.....	-	
SALDO FISCAL DO EXERCÍCIO ATUAL.....	501.828,01	
DIFERENÇA VERIFICADA NO EXERCÍCIO ATUAL.....	199.928,17	(PASSIVO FICTÍCIO)
TOTAL DA DIFERENÇA APURADA.....	364.338,35	

Em seu favor, a autuada argumenta que o lançamento a título de Passivo Fictício referente ao mês de janeiro de 2012 não ocorreu.

Ainda que a denunciada tenha admitido expressamente às fls. 823 dos autos haver cometido a infração de código 0555, requereu o cancelamento da exação fiscal com base no seguinte argumento:

“Com efeito, ao proceder a “Reconstituição da Movimentação da Conta Fornecedores do Exercício de 2012”, inserida à fl. 185 do Processo Administrativo Tributário nº 1716512015-7, a fiscal atuante tomou como “SALDO INICIAL DAS COMPRAS A PRAZO REGISTRADO NO BALANÇO PATRIMONIAL DE 31/12/2011 O VALOR DE R\$ 415.941,60”, e desse valor deduziu a quantia de R\$ 251.531,42, referente as Duplicatas pagas em janeiro de 2012 por conta do exercício anterior. Logo, a diferença de R\$ 164.410,18 foi considerada como “PASSIVO FICTÍCIO” oriundo do exercício de 2011.”

No caso dos autos, observa-se que o Levantamento da Conta Fornecedores do Exercício de 2012 registra duas diferenças tributáveis; uma no valor de R\$ 164.410,18 (cento e sessenta e quatro mil, quatrocentos e dez reais e dezoito centavos), registrada como “DIFERENÇA ORIUNDA DO EXERCÍCIO ANTERIOR”; e outra no montante de R\$ 199.928,17 (cento e noventa e nove mil, novecentos e vinte e



oito reais e dezessete centavos) a título de “DIFERENÇA VERIFICADA NO EXERCÍCIO ATUAL”.

Ocorre que, ao lançar no Auto de Infração, a autoridade fiscal associou a primeira diferença tributável ao mês de janeiro de 2012 e não ao exercício anterior.

Neste ponto, relevante se faz abrimos um parêntese para tratar acerca da natureza do vício que inquinou o mencionado lançamento.

O assunto se revela importante para a situação em exame, pois, embora possam os atos administrativos anulados, tanto por vício material quanto por vício de forma, ser refeitos e convalidados, o prazo de cinco anos prescrito no art. 173, II, do CTN, refere-se, tão-somente, ao vício de forma, não podendo ser aplicado na hipótese de uma decisão definitiva que houver anulado, por vício de competência, o lançamento anteriormente efetuado.

A respeito da matéria, merece atenção a ementa do Parecer PGFN/CAT N° 278/2014:

PARECER PGFN/CAT N° 278/2014

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei nº 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (g. n.)

O referido parecer deve ser analisado com desvelo, tendo seu conteúdo valor didático inquestionável. Senão vejamos:

“Note-se, portanto, que a completa identificação do sujeito passivo da obrigação tributária passa, necessariamente, por duas etapas ou fases: a primeira, dita material, que se refere ao conteúdo do lançamento e exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para se apurar quem deve pagá-lo; e a segunda, de caráter instrumental, que diz respeito à forma do lançamento e demanda a exteriorização do conjunto de

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ

Conselho de Recursos Fiscais - CRF

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

27.02.2023



caracteres jurídicos que individualizam aquele que se apurou ter o dever de adimplir a obrigação, assegurando-lhe o direito de ampla defesa.”

Ainda tomando emprestado o Parecer PGFN/CAT N° 278/2014, observemos:

“Consoante item 10.1 da solução de consulta em comento, no erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra –matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-–norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.”

No erro de direito, conforme bem delineado pela PGFN, há imperfeição no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência.

Da análise do caso concreto, é possível concluir que houve incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos por parte da autoridade responsável pelo lançamento e não mero equívoco na elaboração da peça acusatória.

Neste norte, tem-se que a situação retrata, manifesta e inequivocamente, um vício material de lançamento, não sendo mais possível a realização de novo lançamento, *ex vi* do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Quanto passivo fictício identificado para o período de 1/2/2012 a 31/12/2012, o sujeito passivo arrazoa que o crédito tributário estaria superavaliado, pois a diferença tributável relativa ao exercício anterior estaria sendo novamente objeto de exigência fiscal.

Situação análoga fora tratada no Acórdão n° 385/2016 da lavra do ilustre conselheiro Petrônio Rodrigues Lima, cuja ementa fora redigida nos seguintes moldes:

Processo n° 019.111.2012-3
Recursos HIE/VOL CRF-713/2014
1ª Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS
1ª Recorrida: A B CAVALCANTI & CIA LTDA.
2ª Recorrente: A B CAVALCANTI & CIA LTDA.
2ª Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS
Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA
Autuante: ADJAN ALBUQUERQUE DE MORAES
Relator: CONS.º PETRÔNIO RODRIGUES LIMA
LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE COMBUSTÍVEIS.
AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL. NÃO
CONFIGURADA. OMISSÃO DE VENDAS. CONTA FORNECEDORES.
PASSIVO FICTÍCIO. ACOLHIMENTO EM PARTE. PENALIDADE.
APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI MAIS BENÉFICA. ALTERADA
DECISÃO SINGULAR QUANTO AOS VALORES. AUTO DE
INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS



HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

O Levantamento Quantitativo de mercadorias permite a fiscalização detectar irregularidades, cujos resultados poderão indicar vendas sem emissão de documentos fiscais e/ou aquisição de mercadorias com receitas provenientes de omissão de saídas pretéritas de mercadorias, sendo esta por presunção legal, cabendo ao contribuinte provar sua improcedência. In casu, correção deste procedimento de auditoria, diante das provas documentais carreadas aos autos pelo sujeito passivo, demonstrou a improcedência da denúncia.

A presença de passivo fictício na Conta Fornecedores autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. A demonstração nos autos de que a diferença cobrada em um exercício como passivo fictício não foi excluída do montante devido do exercício seguinte, excluiu parte do crédito tributário exigido, evitando-se o bis in idem.

Redução da penalidade por força da aplicação da Lei nº 10.008/2013. (g. n.)

Assim como no caso do precedente acima destacado, o ajuste na apuração da diferença tributável identificada no exercício de 2012 também se faz imperativo, dada a existência de contaminação do resultado em razão do passivo fictício do exercício anterior.

Não obstante a inexistência de *bis in idem* - haja vista a declaração de nulidade por vício material do lançamento anterior -, a correção deve ser realizada, porquanto não se pode deslocar, para o exercício de 2012, diferença tributável identificada no exercício precedente.

Portanto, a diferença tributável exigível deve ser retificada, expurgando-se o valor de R\$ 164.410,18 (cento e sessenta e quatro mil, quatrocentos e dez reais e dezoito centavos) conforme abaixo delineado:

Diferença Verificada no Exercício Atual	R\$ 199.928,17
(-) Diferença Oriunda do Exercício Anterior	R\$ 164.410,18
(=) Diferença Tributável Exigível	R\$ 35.517,99

Base de Cálculo	R\$ 35.517,99
ICMS	R\$ 6.038,06
Multa por Infração	R\$ 6.038,06



DA MULTA RECIDIVA

Além da penalidade por infração, a auditora fiscal também lançou multas por reincidência no percentual de 50% (cinquenta por cento) calculado sobre o valor da multa original para os lançamentos decorrentes das infrações de códigos 009 (Falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios), 0002 (Insuficiência de Caixa), 0555 e 0005 (Passivo fictício).

Inicialmente, mister se faz atentarmos para o que dispõe o parágrafo único do artigo 87 da Lei nº 6.379/96:

Art. 87. A reincidência punir-se-á com multa acrescida de 50% (cinquenta por cento), adicionando-se a essa pena 10% (dez por cento) da multa original a cada nova recidiva.

Parágrafo único. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, conforme disposto no art. 39 na Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

De forma clara e precisa, a julgadora fiscal, em sua sentença, pontuou os dispositivos legais afetos ao tema e, na sequência, identificou, a partir da consulta ao Termo de Antecedentes Fiscais anexado às fls. 188, a existência de um processo⁶ que teve origem em Auto de Infração no qual foram indicados, como afrontados, os mesmos dispositivos normativos apontados no AI em apreciação para as denúncias anteriormente destacadas.

Fundamentando a necessidade de exclusão da multa recidiva, a diligente julgadora assim se manifestou:

“Não basta, todavia, que se apresente perfeita a correspondência entre os dispositivos legais insertos no Auto de Infração e aqueles contidos no Termo de Antecedentes Fiscais. É condição essencial e necessária para caracterizar a conduta recidiva que seja observada, também, a data de início da contagem, nos termos do artigo 39 da Lei nº 10.094/13.”

De fato, a legislação de regência exige alguns requisitos para que se possa atribuir a condição de reincidente ao contribuinte. Um deles está relacionado ao critério temporal, ou seja, a nova infração deve ter sido cometida dentro de cinco anos a contar da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado.

⁶ Processo nº 1486612011-8.



A decisão singular não merece reparos, pois, conforme destacado na passagem abaixo, as infrações ora em exame ocorreram em momentos pretéritos àquelas consignadas no Termo de Antecedentes Fiscais. Vejamos:

“Com o objetivo se verificar a correta aplicação desta penalidade, identificamos o termo inicial para a acusação em análise, conforme abaixo demonstrado:

Processo nº	Início da Contagem do Prazo para Aplicação da Multa Recidiva	Observação
1486612011-8	24/01/2013(*)	Data de Pagamento

(*) Termo de Antecedentes Fiscais (fls. 188 e 791)

De pronto, salta aos olhos a necessidade de exclusão da multa recidiva originada do processo nº 1486612011-8, uma vez que a data de pagamento dos créditos a ele relativos ocorreu em 24/01/2013 (data de início da contagem), ou seja, em momento posterior às datas dos fatos geradores descritos no Auto de Infração em tela.

Destarte, em observância ao que estabelece a legislação tributária, cancelo integralmente a multa recidiva lançada no Auto de Infração.”

Diante de todo o exposto, cabe-nos, tão somente, corroborar o entendimento exarado na decisão recorrida.

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Feitos os devidos ajustes, o crédito tributário efetivamente devido pela recorrente passou a apresentar a seguinte configuração:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO			VALOR CANCELADO			CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO			
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	MULTA RECIDIVA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	MULTA RECIDIVA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	MULTA RECIDIVA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO (R\$)
0060 - CRÉDITO INDEVIDO (ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA)	mar/11	103,37	103,37	0,00	103,37	103,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	abr/11	16,98	16,98	0,00	16,98	16,98	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	mai/11	71,37	71,37	0,00	0,00	0,00	0,00	71,37	71,37	0,00	142,74
	jun/11	58,13	58,13	0,00	0,00	0,00	0,00	58,13	58,13	0,00	116,26
	jul/11	56,13	56,13	0,00	0,00	0,00	0,00	56,13	56,13	0,00	112,26
	ago/11	119,32	119,32	0,00	0,00	0,00	0,00	119,32	119,32	0,00	238,64
0063 - FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS)	01/01/2011 a 31/12/2011	23.612,90	23.612,90	0,00	10.303,50	10.303,50	0,00	13.309,40	13.309,40	0,00	26.618,80
	01/01/2012 a 31/12/2012	53.452,91	53.452,91	0,00	0,00	0,00	0,00	53.452,91	53.452,91	0,00	106.905,82



0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	jan/11	285,01	285,01	142,51	0,00	0,00	142,51	285,01	285,01	0,00	570,02
	fev/11	31,28	31,28	15,64	0,00	0,00	15,64	31,28	31,28	0,00	62,56
	mar/11	102,74	102,74	51,37	0,00	0,00	51,37	102,74	102,74	0,00	205,48
	abr/11	88,67	88,67	44,34	0,00	0,00	44,34	88,67	88,67	0,00	177,34
	mai/11	369,58	369,58	184,79	0,00	0,00	184,79	369,58	369,58	0,00	739,16
	jun/11	472,52	472,52	236,26	0,00	0,00	236,26	472,52	472,52	0,00	945,04
	jul/11	17,82	17,82	8,91	0,00	0,00	8,91	17,82	17,82	0,00	35,64
	set/11	216,21	216,21	108,11	0,00	0,00	108,11	216,21	216,21	0,00	432,42
	dez/11	174,57	174,57	87,29	0,00	0,00	87,29	174,57	174,57	0,00	349,14
	abr/12	2.488,68	2.488,68	1.244,34	0,00	0,00	1.244,34	2.488,68	2.488,68	0,00	4.977,36
	jul/12	30,43	30,43	15,22	0,00	0,00	15,22	30,43	30,43	0,00	60,86
	set/12	48,28	48,28	24,14	0,00	0,00	24,14	48,28	48,28	0,00	96,56
	nov/12	34,00	34,00	17,00	0,00	0,00	17,00	34,00	34,00	0,00	68,00
dez/12	432,18	432,18	216,09	0,00	0,00	216,09	432,18	432,18	0,00	864,36	
0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	fev/11	789,38	394,69	0,00	0,00	0,00	789,38	394,69	0,00	1.184,07	
	abr/11	8.493,40	4.246,70	0,00	0,00	0,00	8.493,40	4.246,70	0,00	12.740,10	
	mai/11	316,14	158,07	0,00	0,00	0,00	316,14	158,07	0,00	474,21	
	jul/11	104,45	52,23	0,00	0,00	0,00	104,45	52,23	0,00	156,68	
	ago/11	451,99	226,00	0,00	0,00	0,00	451,99	226,00	0,00	677,99	
nov/11	175,96	87,98	0,00	0,00	0,00	175,96	87,98	0,00	263,94		
0188 - INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS, OPERAÇÕES C/ MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	jan/11	120,58	90,44	0,00	120,58	90,44	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	fev/11	102,43	76,82	0,00	102,43	76,82	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	mar/11	78,49	58,87	0,00	78,49	58,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	abr/11	120,50	90,38	0,00	120,50	90,38	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	mai/11	20,49	15,37	0,00	20,49	15,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	jun/11	116,17	87,13	0,00	116,17	87,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	jul/11	126,17	94,63	0,00	126,17	94,63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ago/11	135,13	101,35	0,00	135,13	101,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	set/11	105,75	79,31	0,00	105,75	79,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	out/11	110,03	82,52	0,00	110,03	82,52	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	nov/11	76,36	57,27	0,00	76,36	57,27	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	dez/11	99,31	74,48	0,00	99,31	74,48	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	jan/12	75,93	56,95	0,00	75,93	56,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	fev/12	84,17	63,13	0,00	84,17	63,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	mar/12	109,23	81,92	0,00	109,23	81,92	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	abr/12	81,03	60,77	0,00	81,03	60,77	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	mai/12	80,99	60,74	0,00	80,99	60,74	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	jun/12	91,87	68,90	0,00	91,87	68,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	jul/12	119,72	89,79	0,00	119,72	89,79	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ago/12	168,90	126,68	0,00	168,90	126,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
set/12	139,71	104,78	0,00	139,71	104,78	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
out/12	144,27	108,20	0,00	144,27	108,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
nov/12	259,16	194,37	0,00	259,16	194,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
dez/12	221,45	166,09	0,00	221,45	166,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.	jan/11	587,64	440,73	0,00	587,64	440,73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	fev/11	491,04	368,28	0,00	491,04	368,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	mar/11	432,36	324,27	0,00	432,36	324,27	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	abr/11	411,64	308,73	0,00	411,64	308,73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	mai/11	130,74	98,06	0,00	130,74	98,06	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	jun/11	492,62	369,47	0,00	492,62	369,47	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	jul/11	524,46	393,35	0,00	524,46	393,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ago/11	403,57	302,68	0,00	403,57	302,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	set/11	423,52	317,64	0,00	423,52	317,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	out/11	476,99	357,74	0,00	476,99	357,74	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	nov/11	434,42	325,82	0,00	434,42	325,82	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	dez/11	480,28	360,21	0,00	480,28	360,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	jan/12	398,58	298,94	0,00	398,58	298,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	fev/12	330,72	248,04	0,00	330,72	248,04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	mar/12	296,70	222,53	0,00	296,70	222,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	abr/12	184,80	138,60	0,00	184,80	138,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	mai/12	246,05	184,54	0,00	246,05	184,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	jun/12	291,18	218,39	0,00	291,18	218,39	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	jul/12	317,37	238,03	0,00	317,37	238,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ago/12	369,46	277,10	0,00	369,46	277,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
set/12	383,72	287,79	0,00	383,72	287,79	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
out/12	347,85	260,89	0,00	347,85	260,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
nov/12	219,46	164,60	0,00	219,46	164,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
dez/12	242,21	181,66	0,00	242,21	181,66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
0002 - INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO)	jan/11	21.282,87	21.282,87	10.641,44	21.282,87	21.282,87	10.641,44	0,00	0,00	0,00	0,00
	fev/11	11.436,82	11.436,82	5.718,41	11.436,82	11.436,82	5.718,41	0,00	0,00	0,00	0,00
	mar/11	5.667,87	5.667,87	2.833,94	5.667,87	5.667,87	2.833,94	0,00	0,00	0,00	0,00



DE CAIXA)	ago/11	6.617,71	6.617,71	3.308,86	6.617,71	6.617,71	3.308,86	0,00	0,00	0,00	0,00
	set/11	3.273,89	3.273,89	1.636,95	3.273,89	3.273,89	1.636,95	0,00	0,00	0,00	0,00
	nov/11	1.517,66	1.517,66	758,83	1.517,66	1.517,66	758,83	0,00	0,00	0,00	0,00
0555 - PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS)	01/01/2012 a 31/01/2012	27.949,73	27.949,73	13.974,87	27.949,73	27.949,73	13.974,87	0,00	0,00	0,00	0,00
0005 - PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS)	01/02/2012 a 31/12/2012	33.987,79	33.987,79	16.993,90	27.949,73	27.949,73	16.993,90	6.038,06	6.038,06	0,00	12.076,12
TOTAIS (R\$)		216.053,96	207.962,07	58.263,21	127.825,35	124.899,11	58.263,21	88.228,61	83.062,96	0,00	171.291,57

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo desprovemento do primeiro e provimento parcial do segundo, para alterar a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002350/2015-32, lavrado em 14 de dezembro de 2015 em desfavor da empresa CRISTINA MACHADO CALIXTO CAVALCANTI, atualmente MONTE SIÃO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 171.291,57 (cento e setenta e um mil, duzentos e noventa e um reais e cinquenta e sete centavos), sendo R\$ 88.228,61 (oitenta e oito mil, duzentos e vinte e oito reais e sessenta e um centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 407; 85, III; 158, I e 160, I c/ fulcro no 646 e 106; todos do RICMS/PB e R\$ 83.062,96 (oitenta e três mil, sessenta e dois reais e noventa e seis centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e” e V, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 310.987,67 (trezentos e dez mil, novecentos e oitenta e sete reais e sessenta e sete centavos), sendo R\$ 127.825,35 (cento e vinte e sete mil, oitocentos e vinte e cinco reais e trinta e cinco centavos) de ICMS, R\$ 124.899,11 (cento e vinte e quatro mil, oitocentos e noventa e nove reais e onze centavos) de multa por infração e R\$ 58.263,21 (cinquenta e oito mil, duzentos e sessenta e três reais e vinte e um centavos) de multa recidiva.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 27 de fevereiro de 2023.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator

