



PROCESSO Nº 2438462021-7 - e-processo nº 2021.000280584-6

ACÓRDÃO Nº 085/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: MERCADINHO COMPRE MAIS LTDA.

2ª Recorrente: MERCADINHO COMPRE MAIS 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: ENILTON VARJAO ESTEVES

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ERRO NA CONTA GRÁFICA. FALTA DE LANÇAMENTO DO NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. ACUSAÇÕES CONFIRMADAS. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. OMISSÃO DE SAÍDAS DECORRENTE DA CONTA MERCADORIAS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. RECOLHIMENTO DO ICMS PELO REGIME NORMAL. PARCIAL PROCEDÊNCIA. LEVANTAMENTOS FINANCEIROS. ACUSAÇÕES CARACTERIZADAS. AJUSTES REALIZADOS DE OFÍCIO. PENALIDADE - REDUÇÃO - LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO E RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- A inserção de informações inexatas no transporte de valores, conforme constatado na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, implica em falta de recolhimento do ICMS.

- A falta de registro da entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, consoante matéria sumulada pelo E. Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba.

- A equivocada descrição da infração na peça inicial caracteriza vício formal, provocando a declaração de nulidade da acusação de insuficiência de caixa, cabendo a lavratura de nova peça basilar, observado o art. 18 da Lei nº 10.094/2013.

- Do levantamento da Conta Mercadorias constatou-se omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, nos termos do art. 646 do RICMS/PB. In casu, o contribuinte optante pelo regime especial Simples Nacional recolhe ICMS pelo regime normal, em face do atingimento do sublimite da receita bruta no ano-calendário anterior, motivo pelo qual aplica-se regularmente a conta mercadorias. Mantidos os ajustes na Conta Mercadorias, o que ocasionou a sucumbência de parte dos valores inicialmente constituídos.

- Confirmada a acusação de Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis - Levantamento Financeiro, em razão de terem sido identificadas diferenças entre o total de desembolsos no período em comparação com as entradas de recursos. As alegações da defesa não foram acatadas, visto que os documentos acusatórios constarem nos autos, todos decorrentes de declarações espontaneamente prestadas pelo sujeito passivo ao fisco e não terem sido apresentados documentos que pudessem confirmar as justificativas apresentadas pela acusada.

- Redução da penalidade proposta com fulcro no art. 82, V, "a" e "f" da Lei 6.379/96, em razão de ao caso concreto se aplicar o princípio da retroatividade benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

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 provimento parcial do primeiro e desprovimento do segundo, para alterar de ofício quanto aos valores a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002504/2021-34, lavrado em 24/11/2021, em face da empresa MERCADINHO COMPRE MAIS LTDA, inscrição estadual nº 16.206.307-5, condenando-a ao pagamento do crédito tributário de **R\$ 402.598,48 (quatrocentos e dois mil, quinhentos e noventa e oito reais e quarenta e oito centavos)**, sendo R\$ 230.353,44 (duzentos e trinta mil, trezentos e cinquenta e três reais e quarenta e quatro centavos) de ICMS, e multa total de R\$ 172.245,04 (cento e setenta e dois mil, duzentos e quarenta e cinco reais e quatro centavos), com fundamento no enquadramento legal exposto na tabela seguinte:

Infração	Enquadramento	Penalidade
0017 - ERRO NA CONTA GRAFICA DO ICMS (ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES)	Art. 60, c/c, Art. 54;, Art. 55; e, Art. 106, do RICMS/PB aprov.p/Dec.18.930/97	Art. 82, III, da Lei n.6.379/96
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	Art. 158, I; Art. 160, I; c/fulcro, Art. 646, do RICMS/PB aprov. Dec. 18.930/97	Art. 82, V, "f", da Lei n.6.379/96



0027 - OMISSAO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS - CONTA MERCADORIAS	Art. 643, §4º, II, do RICMS/PB aprov.p/Dec.18.930/97, Art. 160, I, c/fulcro, Art. 158, I; e, e Art.646, parágrafo único todos do RICMS-PB, aprov. p/Dec. nº 18.930/97.	Art. 82, V, "a", Lei n.6.379/96
0021 - OMISSAO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	Art. 158, I; e, Art. 160, I; c/fulcro, Art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB, aprov. p/Dec. n.18.930/97	Art. 82, V, "f", da Lei n.6.379/96

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de **R\$ 112.051,72 (cento e doze mil e cinquenta e um reais e setenta e dois centavos)**, sendo R\$ 27.665,05 (vinte e sete mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e cinco centavos) de ICMS e R\$ 84.386,67 (oitenta e quatro mil, trezentos e oitenta e seis reais e sessenta e sete centavos) de multa por infração.

Contudo, **ressalvo** a realização de um novo procedimento acusatório, **em relação à acusação de “insuficiência de caixa - estouro de caixa”**, em função do vício formal acima evidenciado, nos termos do art. 173, II, do CTN.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 26 de fevereiro de 2024.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora



PROCESSO Nº 2438462021-7 - e-processo nº 2021.000280584-6

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: MERCADINHO COMPRE MAIS LTDA.

2ª Recorrente: MERCADINHO COMPRE MAIS 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: ENILTON VARJAO ESTEVES

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ERRO NA CONTA GRÁFICA. FALTA DE LANÇAMENTO DO NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. ACUSAÇÕES CONFIRMADAS. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. OMISSÃO DE SAÍDAS DECORRENTE DA CONTA MERCADORIAS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. RECOLHIMENTO DO ICMS PELO REGIME NORMAL. PARCIAL PROCEDÊNCIA. LEVANTAMENTOS FINANCEIROS. ACUSAÇÕES CARACTERIZADAS. AJUSTES REALIZADOS DE OFÍCIO. PENALIDADE - REDUÇÃO - LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO E RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- A inserção de informações inexatas no transporte de valores, conforme constatado na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, implica em falta de recolhimento do ICMS.

- A falta de registro da entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, consoante matéria sumulada pelo E. Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba.

- A equivocada descrição da infração na peça inicial caracteriza vício formal, provocando a declaração de nulidade da acusação de insuficiência de caixa, cabendo a lavratura de nova peça basilar, observado o art. 18 da Lei nº 10.094/2013.



- Do levantamento da Conta Mercadorias constatou-se omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, nos termos do art. 646 do RICMS/PB. In casu, o contribuinte optante pelo regime especial Simples Nacional recolhe ICMS pelo regime normal, em face do atingimento do sublimite da receita bruta no ano-calendário anterior, motivo pelo qual aplica-se regularmente a conta mercadorias. Mantidos os ajustes na Conta Mercadorias, o que ocasionou a sucumbência de parte dos valores inicialmente constituídos.
- Confirmada a acusação de Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis - Levantamento Financeiro, em razão de terem sido identificadas diferenças entre o total de desembolsos no período em comparação com as entradas de recursos. As alegações da defesa não foram acatadas, visto que os documentos acusatórios constarem nos autos, todos decorrentes de declarações espontaneamente prestadas pelo sujeito passivo ao fisco e não terem sido apresentados documentos que pudessem confirmar as justificativas apresentadas pela acusada.
- Redução da penalidade proposta com fulcro no art. 82, V, “a” e “f” da Lei 6.379/96, em razão de ao caso concreto se aplicar o princípio da retroatividade benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002504/2021-34, lavrado em 24/11/2021, em face da empresa MERCADINHO COMPRE MAIS LTDA, inscrição estadual nº 16.206.307-5, acima qualificada, em decorrência das seguintes infrações:

0017 - ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual mediante a inserção de informações inexatas no transporte de valores, conforme constatado na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS.

Nota Explicativa: RECOLHIMENTO A MENOR CONFORME DEMONSTRATIVO DA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS NOS MESES DE MAIO, JUNHO E AGOSTO DO EXERCÍCIO DE 2019.

0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa: NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NÃO REGISTRADAS NOS LIVROS PROPRIOS NO EXERCÍCIO DE 2017 CONFORME DEMONSTRATIVO DAS OMISSÕES EM ARQUIVO MAGNÉTICO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS-EFD.

0560 - INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA). >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter efetuado pagamentos c/recursos advindos de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, evidenciada pela insuficiência de recursos (estouro de caixa).

Nota Explicativa: INSUFICIENCIA DE CAIXA EVIDENCIADA NO LEVANTAMENTO DA DEMONSTRATIVO. CONTA CAIXA CONFORME

0027 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, detectada por meio do levantamento Conta Mercadorias.

Nota Explicativa: OMISSÃO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS NO EXERCÍCIO DE 2019 CONFORME DEMONSTRATIVO DA CONTA MERCADORIAS; PERÍODO QUE O CONTRIBUINTE ESTAVA ENQUADRADO COMO CONTRIBUINTE NORMAL E NO LUCRO PRESUMIDO.

0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, mediante constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, detectado por meio de Levantamento Financeiro.

Nota Explicativa: LEVANTAMENTO FINANCEIRO REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2016 CONFORME DEMONSTRATIVO.

Com supedâneo nesses fatos, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de **R\$ 514.650,20 (quinhentos e quatorze mil, seiscientos e cinquenta reais e vinte centavos)**, sendo R\$ 258.018,49 (duzentos e cinquenta e oito mil e dezoito reais e quarenta e nove centavos) de ICMS, e multa de R\$ 256.631,71 (duzentos e cinquenta e seis mil, seiscientos e trinta e um reais e setenta e um centavos), com fundamento no enquadramento legal exposto na tabela seguinte:

Infração	Enquadramento	Penalidade
0017 - ERRO NA CONTA GRAFICA DO ICMS (ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES)	Art. 60, c/c, art. 54, art. 55 e, art. 106, do RICMS/PB aprovado pelo Dec.18.930/97	Art. 82, III, da Lei nº 6.379/96
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	Art. 158, I; Art. 160, I; c/fulcro, art. 646, do RICMS/PB aprovado pelo Dec. 18.930/97	Art. 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96
0560 - INSUFICIENCIA DE CAIXA	Arts. 158, I, e 160, I, c/c o art. 646, I, alínea "a", todos	Art. 82, V, "f" da Lei



(ESTOURO DE CAIXA).	do RICMS-PB, aprovado pelo Dec. n° 18.930/97.	n° 6.379/96.
0027 - OMISSAO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS - CONTA MERCADORIAS	Art. 643, §4º, II, do RICMS/PB aprovado pelo Dec.18.930/97, art. 160, I, c/fulcro, art. 158, I; e art.646, parágrafo único todos do RICMS-PB, aprovado pelo Dec. n° 18.930/97.	Art. 82, V, “a”, Lei n° 6.379/96
0021 - OMISSAO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	Art. 158, I; e, art. 160, I; c/fulcro, art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. n.18.930/97	Art. 82, V, “P”, da Lei n° 6.379/96

Documentos instrutórios juntados às fls. 5 a 502.

Cientificada pessoalmente do auto de infração em 27/12/2021 (fl. 505), a autuada, por intermédio de seu representante legal, ingressa com reclamação, em 25/1/2022 (fl. 506/562), contrapondo-se às acusações com as seguintes alegações:

a) Relativamente à primeira acusação, 0017 – Erro na Conta Gráfica do ICMS, o Auditor Fiscal não identificou quais os lançamentos de créditos fiscais que deram origem às informações inexatas da Conta Gráfica do ICMS;

b) Na acusação 0009 – Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição nos livros próprios, a Reclamante discorda da ocorrência de aquisições de mercadorias não registradas em livro próprios em 2017, argumentando que a simples emissão de notas fiscais por empresas de outros Estados não autorizam a presunção de que a acusada as recebeu;

c) Na acusação 0560 – Insuficiência de Caixa (Estouro de Caixa), nos exercícios de 2016 a 2019, a empresa não dispunha do Livro Caixa, que preenchesse todos os requisitos do art. 643, § 3º e 7º, conforme interpretação dada pelo Acórdão CRF/PB 38/2020;

d) Na acusação 0027 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias, o contribuinte se enquadrava no Simples Nacional no ano de 2019, o que significa que se aplicam os entendimentos de Acórdãos do CRF/PB, que apontam para a improcedência da acusação.

e) Ainda na acusação 0027, afirma ainda que a Fiscalização deixou de inserir no “estoque final de mercadorias tributáveis”, existente em 31/12/2019, o valor de R\$ 451.532,40 e que foram computadas 50 (cinquenta) notas fiscais como “entrada de mercadorias com notas fiscais não registradas”, sendo que 36 destas notas fiscais tiveram suas autorizações denegadas pela Sefaz-PB;

f) Na acusação 0021- Omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Levantamentos Financeiros, são necessários os seguintes ajustes:

- Em 2016, deve ser excluído o valor de R\$ 409.858,22 computado como sendo “saldo final de caixa e bancos”, porque o contribuinte não mantinha nenhum Livro Caixa, que atendesse aos preceitos do art. 643, § 3º e 7º do RICMS/PB;



- Em 2016, deve ser excluído das “despesas” da rubrica “conta mercadorias do exercício, o valor de R\$ 75.356,00, correspondente ao “saldo de duplicatas a pagar” existente em 31/12/2016;
- em 2018, deve ser excluído das receitas, o “saldo inicial de caixa e bancos” no valor de R\$ 48.837,65, porque o Fiscal se utilizou de um Livro Caixa que era imprestável porque não teve seu registro e autenticação na Unidade de Atendimento da Sefaz-PB, conforme jurisprudência do Acórdão CRF-PB 38/2020;
- Em 2018, deve ser excluído de “despesas” da rubrica “compras de mercadorias no exercício” o valor de R\$ 97.831,00, correspondente ao “saldo de duplicatas a pagar” existente em 21/12/2018, cujos pagamentos só se efetivaram nos meses de janeiro de fevereiro de 2019.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Francisco Nociti, que antes de proferir sentença, solicitou a remessa em Diligência.

Anexada a INFORMAÇÃO FISCAL relativa a Ordem de Serviço nº 93300008.12.00010530/2022-77 no tocante à DILIGÊNCIA FISCAL (fls. 569/573).

Em seguida, o julgador monocrático decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da sentença anexada nas fls. 574/590, editando a seguinte ementa, *in verbis*:

ERRO NA CONTA GRÁFICA. FALTA DE LANÇAMENTO DO NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. ACUSAÇÕES CONFIGURADAS. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. OMISSÃO DE SAÍDAS DECORRENTES DA CONTA MERCADORIAS E DO LEVANTAMENTO FINANCEIRO. ACUSAÇÕES CARACTERIZADAS. AJUSTES REALIZADOS DE OFÍCIO.

Inexatidão nos valores da conta gráfica implicou a falta de recolhimento do ICMS.

A falta de registro da entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição.

Vício formal acarretou a derrocada da acusação de insuficiência de caixa, cabendo a lavratura de nova peça basilar, observado o art. 18 da Lei nº 10.094/2013.

Do levantamento da Conta Mercadorias e Financeiros constatou-se omissão saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, nos termos do art. 646 do RICMS/PB. Entretanto, couberam ajustes na Conta Mercadorias, o que ocasionou a derrocada de parte dos valores inicialmente constituídos.

Remessa dos autos para Diligência, para esclarecimentos relativos à acusação de Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis – Levantamento Financeiro.



AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de DT-e, com ciência em 1/3/2023 (fl. 591), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 17/3/2023 (fls. 592/602), promovendo as seguintes alegações:

- a) Acusação 0009: É necessário que o Fazendário apresente cópias dos canotos extraídos das primeiras vias das notas fiscais em epígrafe, atestando e comprovando o recebimento das mercadorias pela empresa acusada, nos termos do que dispõe o art. 159, inciso IX, “a”, “b”, “c” do RICMS/PB;
- b) Acusação 0027, conta mercadorias: o contribuinte reconhece a existência de erros nos valores de saídas de mercadorias tributáveis declarados no PGDAS-D, em confronto com os valores registrados na EFD, jan a ago de 2019, mas pugna pelo reconhecimento do princípio da não cumulatividade do ICMS, art. 155, §2º da CF e art. 40 da Lei 6.379/96;
- c) O contribuinte tem o direito ao abatimento da infração 0027 - AI 2504/2021-34, no valor de R\$ 868.588,50, o valor de R\$ 862,62 de ICMS recolhido a título de ICMS normal fronteira e que constou na Conta Mercadorias do exercício de 2019, ratificada nas fls. 11 da decisão monocrática;
- d) Acusação 0021-levantamento financeiro: o livro caixa do exercício de 2016, base para a acusação, é um documento apócrifo, sem validade legal, visto que sua elaboração e autenticação na Coletoria Estadual de Alhandra ocorreu após mais de três meses da lavratura do Termo de Início de Fiscalização, em 30/3/2021;
- e) A recorrente espera que seja reconhecida a invalidade dos Livros Caixa relativos aos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019 que não apresentam requisitos necessários para ter valor legal, pelo fato de terem sido elaborados e autenticados depois de instaurado o procedimento de fiscalização da empresa acusada, para excluir o sujeito passivo da exigência pautada na infração 0021.

Com base nesses fundamentos, a Recorrente solicita que seja reformada a decisão proferida pelo julgador monocrático para julgar improcedente as infrações de nº 0009 e 0021 e com base no princípio da não cumulatividade do ICMS que seja procedido ajustes na infração 0027, para que o crédito tributário contido no auto de infração contenha somente os valores devidos pela empresa.

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

Eis o breve relato.

VOTO

Conselho de Recursos Fiscais - CRF

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



Versa os autos sobre os recursos de ofício e voluntário incidentes sobre a decisão da primeira instância que julgou parcialmente procedente as acusações de: a) erro na conta gráfica do ICMS (erro no transporte de valores), b) falta de lançamento de nota fiscal de aquisição nos livros próprios, c) insuficiência de caixa (estouro de caixa), d) omissão de saídas de mercadorias tributáveis - conta mercadorias e e) omissão de saídas de mercadorias tributáveis - levantamento financeiro, em face da empresa epigrafada.

Inicialmente, importa declarar a regularidade do recurso de ofício e que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Impõe-se declarar que o auto de infração em questão respeitou todas as cautelas da lei, e com exceção do vício formal da acusação de insuficiência de caixa, não ocorreu quaisquer das nulidades por vício formal, consideradas nos artigos 15 a 17 da Lei nº 10.094/13.

Do exame de mérito

1 - ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES)

O contribuinte é acusado de ter suprimido o recolhimento do imposto estadual mediante a inserção de informações inexatas no transporte de valores, conforme constatado na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS NOS MESES DE MAIO, JUNHO E AGOSTO DO EXERCÍCIO DE 2019.

Essa denúncia fiscal tem por fundamento jurídico a infringência ao art. 60, c/c, art. 54 e art. 55 e art. 106, do RICMS/PB aprovado pelo Dec.18.930/97, com aplicação de multa com fulcro no art. 82, III, da Lei nº 6.379/96.

Art. 60. Os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal, apurarão no último dia de cada mês:

I - no Registro de Saídas:

- a) o valor contábil total das operações e/ou prestações efetuadas no mês;*
- b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com débito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado;*
- c) o valor fiscal total das operações e/ou prestações isentas ou não tributadas;*
- d) o valor fiscal total de outras operações e/ou prestações sem débito do imposto;*

II - no Registro de Entradas:

- a) o valor contábil total das operações e/ou prestações efetuadas no mês;*
- b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com crédito do imposto e o valor total do respectivo imposto creditado;*
- c) o valor fiscal total das operações e/ou prestações isentas ou não tributadas;*
- d) o valor fiscal total de outras operações e/ou prestações sem crédito do imposto;*

III - no Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos



correspondentes às operações de entradas e saídas de mercadorias e dos serviços tomados e prestados durante o mês:

- a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída e aos serviços prestados;*
- b) o valor de outros débitos;*
- c) o valor dos estornos de créditos;*
- d) o valor total do débito do imposto;*
- e) o valor do crédito do imposto, relativamente às operações de entradas e aos serviços tomados;*
- f) o valor de outros créditos;*
- g) o valor dos estornos de débitos;*
- h) o valor total do crédito do imposto;*
- i) o valor do saldo devedor, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "d" e o valor referido na alínea "h";*
- j) o valor das deduções previstas pela legislação;*
- l) o valor do imposto a recolher;*
- m) o valor do saldo credor a transportar para o período seguinte, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "h" e o valor referido na alínea "d".***

Art. 54. O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

§ 1º Para efeito de apuração do débito do imposto, salvo exceções expressas, deverão ser excluídos os valores correspondentes às saídas de mercadorias cujas entradas tenham ocorrido com retenção do imposto na fonte, observado o disposto no inciso II do art. 72.

§ 2º O imposto será apurado:

I - por período;

II - por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período;

III - por mercadoria ou serviço, à vista de cada operação ou prestação, nas seguintes hipóteses:

a) contribuinte dispensado de escrita fiscal;

b) contribuinte submetido a regime especial de fiscalização.

Art. 55. O mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do imposto com base na escrituração em conta gráfica.

Parágrafo único. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste parágrafo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado neste Regulamento;



III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Nova redação dada ao art. 56 pela alínea “b” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 38.956/19 - DOE de 25.01.19.

OBS: conforme disposto no art. 2º do Decreto nº 38.956/19 ficam convalidados os procedimentos adotados com base nas disposições contidas no referido Decreto no período de 01.01.19 até 25.01.19

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á: (...)

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de (Decreto nº 30.177/09):

a) estabelecimentos comerciais, inclusive distribuidores de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

Lei nº 6.379/96

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

III - de 60% (sessenta por cento) aos que deixarem de recolher o imposto em virtude de haver registrado de forma incorreta, nos livros fiscais, o valor real das operações ou prestações;

A infração está instruída por meio do Demonstrativo da Reconstituição da Conta Corrente do ICMS do exercício de 2019 (fls. 450).

Cientificada da imputação, a Impugnante alegou na primeira instância que o Auditor Fiscal não identificou quais os lançamentos de créditos fiscais que deram origem às informações inexatas da Conta Gráfica do ICMS. No recurso, se manteve inerte quanto ao julgamento monocrático.

Sendo assim, a matéria está preclusa, na forma do §1º do art. 77 da Lei 10.094/2013¹, sendo certo que o crédito tributário foi regularmente constituído e documentado com comprovação idônea, motivo pelo qual ratifico a decisão singular nessa parte.

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

Esta denúncia imposta no auto de infração tem como fulcro o artigo 646 do RICMS/PB, que autoriza a presunção *juris tantum* de que houve omissão de saídas

¹**Art. 77.** *Da decisão contrária ao contribuinte caberá recurso voluntário, com efeito suspensivo, para o Conselho de Recursos Fiscais, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da sentença.*

§ 1º *O recurso que versar sobre uma ou algumas das infrações ou lançamentos implicará no reconhecimento da condição de devedor relativo à parte não litigiosa, ficando definitivamente constituído o crédito tributário.*



pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto, diante da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição. Eis o teor do citado dispositivo legal:

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; (grifo nosso)

[...]

A referida omissão de receitas tem como fundamento legal o fato gerador presumido, nos termos delineados no art. 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96, “*in verbis*”:

Lei nº 6.379/96

Art. 3º O imposto incide sobre: (...)

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

Ademais, o contribuinte está obrigado a emitir nas saídas que promover, os respectivos documentos fiscais, conforme norma extraída dos arts. 158, I e. 160, I, do RICMS/PB, *in verbis*:

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;

Ao ser demonstrada a receita de origem não comprovada, foi proposta a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, nos seguintes termos:

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

V - de 100% (cem por cento) (...)

Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.



V - de 75% (setenta e cinco por cento): (...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, 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 outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração; (grifo nosso)

Em grau de recurso, a Recorrente reitera o argumento de que é necessário que o Fazendário apresente cópias dos canhotos extraídos das primeiras vias das notas fiscais em epígrafe, atestando e comprovando o recebimento das mercadorias pela empresa acusada, nos termos do que dispõe o art. 159, inciso IX, “a”, “b”, “c” do RICMS/PB.

É preciso relembrar que ao disciplinar a presunção, o legislador teve o cuidado de inverter o ônus probatório. Cabe ao contribuinte, nesse caso, a prova da improcedência da presunção, conforme observou o diligente julgador *a quo*. Ao Fisco compete a prova do fato indiciário e este encontra-se devidamente fundamentado em notas fiscais eletrônicas cujas operações se destinam à empresa acusada.

Ademais, a matéria está definida na jurisprudência administrativa do CRF/PB por meio da Súmula 02, a seguir transcrita:

SÚMULA 02 – A 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.

Na falta de outras alegações por parte da acusada, também nessa parte a decisão singular será mantida.

3 - INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA)

Essa denúncia imposta no auto de infração teve como fulcro o artigo 646 do RICMS/PB, que autoriza a presunção *juris tantum* de que houve omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto, diante do fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa (estouro de caixa).

Portanto, cabe ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, pois o mesmo é detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa, podendo produzir provas capazes de ilidir a acusação imposta pelo Fisco. Senão veja-se:

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;

(...)

Conforme citado no tópico anterior, o contribuinte está obrigado a emitir os respectivos documentos fiscais nas saídas que promover, conforme norma extraída dos arts. 158, I e. 160, I, do RICMS/PB e ao ser configurada a receita de origem não



comprovada, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

O saldo credor de caixa, conhecido por estouro de caixa, tem como origem, geralmente, a falta de contabilização de valores correspondentes a uma receita, operacional ou não. Essas receitas estão à margem da contabilidade; porém, a empresa precisa honrar suas obrigações, muitas vezes excedentes à capacidade financeira do caixa demonstrada nos registros contábeis, originando o saldo credor de caixa, em contrariedade à natureza desta conta do ativo circulante, que é sempre devedora.

Por sua vez, o julgador monocrático, sem avançar no mérito, ao analisar minuciosamente o lançamento, observou que a apuração do ICMS por insuficiência de caixa teve a periodicidade mensal no demonstrativo da acusação, mas a eleição do fato gerador foi anual.

Dessa feita, o entendimento manifestado pelo julgador foi de erro na descrição da infração, o que atrai a norma do art. 16 e 17, II da Lei 10.094/2013, caracterizando um vício de natureza formal na descrição dos fatos no auto de infração.

Assim justifica o n. julgador:

“Conforme Levantamento da Conta Caixa do Exercício de 2017 (fl.37) o total de créditos superou os débitos somente nos meses de julho, agosto e novembro – sendo que a referida conta é de natureza devedora, e quando apresenta-se com natureza credora, significa insuficiência de caixa. Para compilar o Levantamento da Conta Caixa, o Fazendário valeu-se do Livro Caixa, que inclusive acostou aos autos (fls. 38 a 215).

Entretanto, sobre a presente acusação paira vício de natureza formal porque a Fiscalização considerou como, período do fato gerador, o exercício completo de 2017, sendo que somente os meses de julho, agosto e novembro é que deveriam ter constado nos autos.

Ou seja, os lançamentos deveriam ter sido segregados em cada um dos meses em que o contribuinte incorreu na infração, como o próprio título do demonstrativo sugere “Levantamento Mensal da Conta Caixa” – isto é, esse levantamento se processa mensalmente, e não anualmente.

Desse modo, o vício na descrição da infração, que aponta o exercício de completo 2019 como momento do fato gerador, quando o que se evidencia são apenas três meses, o que representa erro na descrição da infração (na qual também insere-se o momento da ocorrência, que no quadro em tela é apenas parte do exercício que a Auditoria acusou em sua totalidade).

Nesta senda, o declaração da nulidade do lançamento se impõe, nos termos do art. 17, II, da Lei nº 10.094/2013, cabendo a lavratura de novo auto de infração nos termos do art. 18 desta mesma Lei.”

Considerando que o demonstrativo LEVANTAMENTO DA CONTA CAIXA do exercício de 2017 das fls. 37 apura o saldo credor de caixa de forma correta, com periodicidade mensal, verifica-se que o equívoco ocorreu somente na peça inicial, quando em vez de reproduzir os valores mensais foi computado o total anual, descrevendo o fato na inicial de forma desconstruída com o exposto no demonstrativo do auto de infração.



Dessa forma, o vício que inquina o lançamento se aproxima do erro de fato, o que atrai a nulidade por vício formal, visto que o direito aplicado a espécie foi corretamente esmiuçado nos anexos do auto de infração.

As disposições contidas nos artigos 16 e 17 de Lei nº 10.094/13 impõem, de forma clara, que os Autos de Infração lavrados com vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores.

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

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

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

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

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

Ressalte-se que, apesar do defeito da forma que comprometeu o feito fiscal, a sentença de nulidade **não decide em definitivo em favor do acusado**. O que dela resulta é a absolvição do autuado da imputação que lhe é dirigida no libelo acusatório.

A consequência da declaração de nulidade por vício formal é a possibilidade do refazimento do lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN² e art. 18 da Lei nº 10.094/13.

Art. 18. Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Estadual do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

Pelo exposto, ratifico a declaração de nulidade por vício formal da acusação de INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA).

4 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS

No tocante à acusação derivada do levantamento da Conta Mercadorias do exercício de 2019, reputo ser correta a aplicabilidade deste levantamento nas empresas

² 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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.



comerciais que não possuem Escrita Contábil Regular, nos termos do art. 643, §§ 3º e 4º, do RICMS/97, *in verbis*:

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.

(...)

§ 3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não mantenha escrituração contábil regular devidamente registrada na Junta Comercial, será exigido o livro Caixa, devidamente autenticado pela repartição fiscal do domicílio do contribuinte, com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

§ 4º Para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados, onde couber, os procedimentos abaixo, dentre outros, cujas repercussões são acolhidas por este Regulamento:

(...)

II - o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24. (grifo nosso)

Art. 24. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 19:

(...)

III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido do percentual nunca inferior a 30% (trinta por cento), para qualquer tipo de atividade, nos termos do inciso II do § 4º do art. 643;

Constatada a omissão de vendas pela técnica de Conta Mercadorias, é certo que o contribuinte deixou de cumprir a obrigação emitir os respectivos documentos fiscais, nas saídas que promoveu, obrigando o lançamento de ofício, conforme norma extraída dos arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB, *supra*.

Como se observa, a denúncia encontra respaldo em nossa legislação, sendo matéria bastante conhecida do CRF da Paraíba, onde a ocorrência da infração se verifica por presunção legal, *juris tantum*, ressalvando o direito do sujeito passivo de produzir provas que se contraponham à acusação (parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB).

Na instância *a quo*, a empresa alegou que se enquadrava no regime do Simples Nacional no exercício de 2019, e que se aplicam os entendimentos de Acórdãos do CRF/PB, que apontam para a improcedência da acusação.

Afirma que a Fiscalização deixou de inserir no “estoque final de mercadorias tributáveis”, existente em 31/12/2019, o valor de R\$ 451.532,40 e que das entradas de mercadorias com notas fiscais não registradas, 36 notas fiscais tiveram suas autorizações denegadas pela Sefaz-PB.



Por sua vez, na sentença foi reconhecido que as notas fiscais denegadas não representam circulação de mercadorias, e afastou-as do montante do procedimento acusatório, e negada a pretensão da empresa de afastamento da conta mercadorias e de inserir o valor de R\$ 451.532,40 no estoque final do exercício, questões, que desde logo me alinhio, nos exatos termos a seguir transcritos:

“Por outro caminho, a Reclamante aduz que no referido levantamento da conta mercadorias constam notas fiscais denegadas. De fato, notas fiscais denegadas não se prestam para a circulação de mercadorias. Nessa toada, afastam-se as notas fiscais denegadas, do elenco da planilha das fls. 498 e 499, devendo permanecer no levantamento da conta mercadorias somente 14 (catorze) NF-e, quais seja, as de nºs 464, 23319, 53668, 229888, 1411, 216447, 2718, 47799, 21063, 108598, 233644, 202015, 26963 e 23739, o que perfaz um valor total de notas fiscais não lançadas de R\$ 20.167,90.

De modo diverso, haja vista a Impugnante não ter apresentado documentos comprobatórios de que o suposto “estoque final de mercadorias tributáveis em 31/12/2019” era de R\$ 451.532,40, descabem ajustes no valor (zerado) anotado pela Fiscalização na Conta Mercadoria.

Cumprir destacar que os valores de estoques de que a Fiscalização se utilizou foram extraídos da base de dados da Sefaz-PB, que contempla inclusive informações apresentadas pelo próprio sujeito passivo a esta Secretaria.

Acerca dos recentes Acórdãos do CRF-PB, que decidiram pela inaplicabilidade do Levantamento da Conta Mercadoria como técnica para se chegar à omissão de vendas de mercadorias tributáveis – registre-se que esses precedentes do Colendo Tribunal Administrativo desta Secretaria somente se aplicam no caso de o contribuinte recolher o tributo com base nos parâmetros estipulados para o Simples Nacional, o que não é o caso da autuada, que apresenta às fls. 527 a 550 dos autos os PGDAS-D que claramente exibem informação de que o autuada é impedida de recolher o ICMS no DAS.

Ademais, no cadastro do contribuinte neste Estado (CCICMS/PB) consta que em 2019 o Impugnante era do regime de apuração normal – o que complementa a informação acima de seu impedimento de recolher o ICMS nos moldes do Simples Nacional.”

No tocante ao Regime Simples Nacional, de fato, a empresa era optante no exercício de 2019. No entanto, por extrapolar no exercício de 2018 a RBA em mais de 3.600.000,00 atingindo o sublimite estadual (ver PGDAS-D nas fls. 531), ficou impedida de recolher o ICMS na forma do Simples Nacional no exercício de 2019. Não resta dúvida, assim, que a situação não se amolda aos precedentes dessa Casa, pois o regime tributário em relação ao Estado é tão somente o regime normal, não havendo impedimento ao arbitramento do lucro em Conta Mercadorias.

Com efeito, em relação ao reexame de ofício cabe ratificar a decisão singular no que compete à correção do valor relativo à ENTRADAS DE MERCADORIAS COM NOTAS FISCAIS NÃO REGISTRADAS, nas fls. 498 e 499, visto se tratarem de notas fiscais denegadas, sem repercussão fiscal.

No Recurso, a empresa alegou que o direito ao abatimento da infração final 0027 - AI 2504/2021-34, no valor de R\$ 868.588,50, o valor de R\$ 862,62 de ICMS recolhido a título de ICMS normal fronteira e que constou na Conta Mercadorias do exercício de 2019, ratificada na decisão monocrática nas fls. 11 da decisão.



Ao analisar a Conta Mercadorias nas fls. 449 observa-se que o procedimento vem acompanhado do ajuste da Conta Corrente do ICMS do exercício de 2019, realizado conforme as declarações entregues pela Recorrente à Sefaz.

No entanto, nessa apuração o valor de R\$ 862,62 é discriminado como **saldo de ICMS a Transferir**. Ao analisar o sistema ATF verifica-se que recorrente efetuou a escrituração e recolheu o valor R\$ 862,62 a título de ICMS normal fronteira, de forma que deve ser reconhecido o abatimento na forma solicitada pela Recorrente, chegando-se ao crédito tributário principal no valor de R\$ 158.950,26, resultante do valor de R\$ 159.812,88, apurado na sentença, menos R\$ 862,62.

5 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO

A omissão de vendas detectada através de Levantamento Financeiro atesta que 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, essa é a inteligência do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB, *in verbis*:

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:

(...)

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. (grifo nosso)

Como visto, o contribuinte está obrigado a emitir os respectivos documentos fiscais nas saídas que promover, conforme norma extraída dos arts. 158, I e. 160, I, do RICMS/PB e ao ser configurada a receita de origem não comprovada, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

A recorrente reitera o pedido de reconhecimento da invalidade dos Livros Caixa relativos aos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019 que não apresentam requisitos necessários para ter valor legal, pelo fato de terem sido elaborados e autenticados depois de instaurado o procedimento de fiscalização da empresa acusada, para excluir o sujeito passivo da exigência pautada na infração 0021.

Ao analisar o Termo de Encerramento de Fiscalização anexado nas fls. 502, o auditor cita como DOCUMENTAÇÃO FISCAL/CONTÁBIL FISCALIZADAS, utilizada na auditoria, as informações contidas no banco de dados desta Secretaria, e livro caixa dos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019.



Não resta dúvida, por fé de ofício da autoridade lançadora, que tais documentos lhe foram entregues para auditoria no prazo por ele estipulado. Outrossim, constam nos anexos do auto de infração relatórios de livro caixa dos exercícios fiscalizados. A queixa, então, reside na data de autenticação/ratificação dos livros Caixa, que nesse caso, por se tratar do Caixa Fiscal, é realizado pela própria fiscalização estadual.

No caso, ao analisar o Sistema ATF, percebe-se na Tabela abaixo que a autenticação/ratificação ocorreu no dia 17/6/2021. A Recorrente diz que foi intimada no dia 30/3/2021, mas, em verdade, a empresa tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização em 31/5/2021 (fls. 5), e atente-se que o prazo estipulado no Termo de Início foi de 240 horas (dez dias).

LIVRO CAIXA - PED	1	44	01/2016 a 12/2016	17/06/2021	RATIFICADO
LIVRO CAIXA - PED	3	191	01/2018 a 12/2018	17/06/2021	RATIFICADO
LIVRO CAIXA - PED	2	161	01/2017 a 12/2017	17/06/2021	RATIFICADO
LIVRO CAIXA - PED	4	63	01/2019 a 12/2019	17/06/2021	RATIFICADO

Assim, cumprindo a determinação da auditoria, a empresa entregou as informações na Repartição Fiscal dos Livros Caixa para serem fiscalizadas, e ao contínuo, pelo que se percebe na sequência temporal, a Repartição fiscal ratificou os livros e os entregou para serem auditados. Nesse momento, a Recorrente pleiteia que as informações por ela espontaneamente prestadas para ratificação/auditoria não sejam usadas em seu desfavor para demonstrar o ilícito fiscal.

Data venia, mas essa não é a interpretação a ser dada ao art. 643, §7º do RICMS/PB³, porque levaria ao absurdo de que o descumprimento de formalidades na escrituração dos livros fiscais, pendência na ratificação dos livros, no caso, serem usadas para burlar a Fiscalização e impedir o lançamento do crédito tributário.

Nesse caso, em especial, quem ratifica o livro é a própria Repartição Fiscal de forma que o auditor não fez auditoria com livro apócrifo como descreve a Recorrente, mas com os livros devidamente ratificados pela autoridade competente, de forma que não procede suas alegações.

Ademais, no âmbito da Fiscalização, são justamente as omissões que são investigadas, e, para isso, todos os documentos entregues pela empresa podem ser usados como prova acusatória, mesmo porque não há prova tarifada na investigação fiscal, e todos os documentos que possam ser usados para comprovar a infração podem inclusive ser apreendidos pela Fiscalização, na forma do art. 655 do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 655. *Serão apreendidas e apresentadas à repartição competente, mediante as formalidades legais, notas fiscais, livros e demais documentos em contravenção às disposições da legislação do imposto e todas as coisas móveis que forem necessárias à comprovação da infração. [...]*

³ Art. 643 [...] § 7º A aceitação das escritas contábil e fiscal para a realização de auditoria e como prova processual junto aos órgãos julgadores administrativos, fica condicionada à apresentação dos livros Diário e Caixa, devidamente autenticados, no prazo estipulado pela fiscalização.



Considerando esses fatos, conclui-se que a comprovação dos fatos geradores exige prova documental por parte do Fisco, ao acusador cabe o ônus da prova dos fatos indiciários, mas a prova não é tarifada, de forma que todos os papéis apresentados pelo contribuinte e os sistemas internos da empresa podem e devem ser usados para a constituição do crédito tributário, na forma da Lei.

Entendo, assim, que a utilização dos Livros Caixa apresentados pela empresa e ratificados na Repartição Fiscal para serem usados na auditoria, são documentos idôneos para fazer prova contra o contribuinte.

Por isso, acolho plenamente o diligente julgador singular, que inclusive permitiu através de uma diligência que a empresa pudesse trazer aos autos outros documentos que pudessem dar suporte a suas alegações, mas a empresa se manteve inerte e não respondeu aos questionamentos da Auditoria revisora de forma satisfatória, conforme explica o i. Julgador, em passagem da sentença, que pela importância, transcrevo:

“Face a todo o histórico acima sequenciado, bem como as afirmações de ambas as partes, ao realizar uma análise mais detida, este Julgador Fiscal reconhece que a Diligência Fiscal era despicienda porque deveria a Impugnante ter apresentado, nos autos, juntamente com sua peça de defesa, todos os documentos/elementos que comprovassem o que alega, do contrário, o mais adequado é que permaneça o inicialmente identificado pelo Auditoria Fiscal quando da lavratura da peça basilar, que esmerou-se nos dados extraídos das declarações, documentos e informações de algum modo prestadas pela atuada, bem como aquelas constantes inclusive do Sistema ATF da Sefaz/PB.

Em suma, deveria a Impugnante ter trazido juntamente com sua peça de defesa elementos/documentos (extratos bancários, balanço patrimonial, etc) que comprovassem a necessidade das seguintes alterações:

a- Em 2016, deve ser excluído o valor de R\$ 409.858,22 computado como sendo “saldo final de caixa e bancos”.

b- Em 2016, deve ser excluído das “despesas” da rubrica “conta mercadorias do exercício, o valor de R\$ 75.356,00, correspondente ao “saldo de duplicatas a pagar” existente em 31/12/2016.

c- Em 2018, deve ser excluído das receitas, o “saldo inicial de caixa e bancos” no valor de R\$ 48.837,65, porque o Fiscal de um Livro Caixa que era imprestável.

d- Em 2018, deve ser excluído de “despesas” da rubrica “compras de mercadorias no exercício” o valor de R\$ 97831,00, correspondente ao “saldo de duplicatas a pagar” existente em 21/12/2018, cujos pagamentos só se efetivaram nos meses de janeiro e fevereiro de 2019.

Mais especificamente, no que diz respeito a alegação “b” acima, para que pudesse ser apreciada por esta instância de julgamento, seria necessário que a atuada houvesse trazido documentos que comprovassem a existência de duplicatas a pagar no valor de R\$ 75.356,00 em 31/12/2016, porque no Levantamento Financeiro de 2016, o valor encontrado pela Fiscalização foi “zero” (fl. 8).

E no que diz respeito a alegação “d” supra, para que pudesse ser apreciada por esta instância de julgamento, seria necessário que a atuada houvesse trazido documentos que comprovassem a existência de duplicatas a pagar no



valor de R\$ 97.831,00 em 21/12/2018, cujos pagamentos só se ocorreram em janeiro e fevereiro de 2019, porque o valor encontrado pela Fiscalização foi “zero” (fl. 221).

Acerca do Livro Caixa, considerando que fora apresentado à Fiscalização pela própria Reclamante, salvo prova em contrário por parte da autuada, é possível inferir que o Fazendário o acatou como parte dos autos porquanto o referido Livro apresentava todas as características necessárias para sua aceitação – eis a razão de ter sido inclusive colacionado aos autos pelo Auditor Fiscal responsável pelo feito fiscal.

E não pode a Reclamante aduzir que o Livro Caixa era inapto para produzir efeitos no quadro vertente, porque, como se não bastasse não provar o que alega, o insigne Professor Fabio Ulhoa Coelho assim preleciona:

No plano civil, o empresário não poderá valer-se da eficácia probatória que o Código de Processo Civil concede aos livros empresariais (art. 379). É, reconheça-se, uma consequência de menor vulto ao empresário que mantém irregular a sua escrituração, na medida em que apenas impede que usufrua de benefícios que a lei outorga aos empresários que cumprem, satisfatoriamente, a obrigação de escrituração contábil. Fica à vontade empresário decidir por abrir mão, diga-se assim, do exercício desses direitos.

No entanto, esta não é a única consequência para irregularidade ou inexistência de escrituração empresarial na órbita das relações civis. Com efeito, pelo art. 358, I, do CPC, se for requerida a exibição de livro obrigatório contra o empresário, não o possuindo, ou possuindo-o irregular, presumir-se-ão como verdadeiros os fatos relatados pelo requerente, acerca dos quais fariam prova os livros em questão. Esta é a sanção, na esfera do direito civil, mais séria para o empresário que não cumpre a obrigação de manter escrituração regular de seu negócio. Coelho, Fábio Ulhoa Manual de direito comercial: direito de empresa – 23 ed. – São Paulo: Saraiva, 2011 – p. 73.

Considerando, assim, a qualidade do trabalho minucioso de auditoria, e que a Recorrente não trouxe os documentos específicos que pudessem dar suporte a suas alegações, tendo inclusive oportunidade de fazê-lo em Diligência, mas não o fez, cabe ratificar a sentença em todos os seus termos pelas razões acima expostas.

6 - DA REDUÇÃO DAS MULTAS APLICADAS

Por derradeiro, necessário acolher as alterações advindas da Lei nº 12.788/23, publicadas no DOE de 29/09/2023, portanto, com efeito legal desde a data de publicação⁴, cabendo redução das penalidades aplicadas com fulcro no art. 82, V, “a”, e “f” supracitado, em face do Princípio da Retroatividade da Lei mais benigna disciplinada no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN⁵.

⁴ **Lei nº 12.788/23**

Art. 4º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação:

I - ao art. 3º, para as operações realizadas a partir de 1º de outubro de 2023;

II - à alínea “a” do inciso I do art. 1º, a partir de 1º de janeiro de 2024;

III - aos demais dispositivos, na data de sua publicação.

⁵Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:(...)



Assim, necessária se torna a redução da multa por infração, quando aplicada com base nos no art. 82, V, “a”, e “f”, alterando de ofício a sentença monocrática, no tocante aos valores, mantendo a **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da medida fiscal, cuja exação assim se apresenta, conforme tabela abaixo:

Descrição Da Infração	Início	Fim	ICMS AI	Multa AI	ICMS Cancelado	Multa Cancelada	ICMS Devido	Multa Devida
0017 - ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES)	01/05/19	31/05/19	1.198,95	719,37	0,00	0,00	1.198,95	719,37
0017 - ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES)	01/06/19	30/06/19	1.968,72	1.181,23	0,00	0,00	1.968,72	1.181,23
0017 - ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES)	01/08/19	31/08/19	299,28	179,57	0,00	0,00	299,28	179,57
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/01/17	31/01/17	1.785,28	1.785,28	0,00	446,32	1.785,28	1.338,96
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/02/17	28/02/17	239,62	239,62	0,00	59,91	239,62	179,72
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/03/17	31/03/17	1.318,08	1.318,08	0,00	329,52	1.318,08	988,56
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/04/17	30/04/17	322,83	322,83	0,00	80,71	322,83	242,12
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/05/17	31/05/17	322,13	322,13	0,00	80,53	322,13	241,60
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/06/17	30/06/17	128,42	128,42	0,00	32,11	128,42	96,32
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/08/17	31/08/17	862,08	862,08	0,00	215,52	862,08	646,56
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/09/17	30/09/17	282,79	282,79	0,00	70,70	282,79	212,09
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/10/17	31/10/17	1.441,25	1.441,25	0,00	360,31	1.441,25	1.080,94
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/11/17	30/11/17	1.483,47	1.483,47	0,00	370,87	1.483,47	1.112,60
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/12/17	31/12/17	1.320,01	1.320,01	0,00	330,00	1.320,01	990,01
0560 - INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA).	01/01/17	31/12/17	13.424,18	13.424,18	13424,18	13.424,18	0,00	0,00
0027 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS	01/01/19	31/12/19	173.191,13	173.191,13	14240,87	53.978,44	158.950,26	119.212,70
0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/16	31/12/16	48.915,76	48.915,76	0,00	12.228,94	48.915,76	36.686,82
0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/18	31/12/18	9.514,51	9.514,51	0,00	2.378,63	9.514,51	7.135,88
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			258.018,49	256.631,71	27.665,05	84.386,67	230.353,44	172.245,04

Com estes fundamentos,

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.



VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo provimento parcial do primeiro e desprovimento do segundo, para alterar de ofício quanto aos valores a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002504/2021-34, lavrado em 24/11/2021, em face da empresa MERCADINHO COMPRE MAIS LTDA, inscrição estadual nº 16.206.307-5, condenando-a ao pagamento do crédito tributário de **R\$ 402.598,48 (quatrocentos e dois mil, quinhentos e noventa e oito reais e quarenta e oito centavos)**, sendo R\$ 230.353,44 (duzentos e trinta mil, trezentos e cinquenta e três reais e quarenta e quatro centavos) de ICMS, e multa total de R\$ 172.245,04 (cento e setenta e dois mil, duzentos e quarenta e cinco reais e quatro centavos), com fundamento no enquadramento legal exposto na tabela seguinte:

Infração	Enquadramento	Penalidade
0017 - ERRO NA CONTA GRAFICA DO ICMS (ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES)	Art. 60, c/c, Art. 54;, Art. 55; e, Art. 106, do RICMS/PB aprov.p/Dec.18.930/97	Art. 82, III, da Lei n.6.379/96
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISICAO NOS LIVROS PROPRIOS	Art. 158, I; Art. 160, I; c/fulcro, Art. 646, do RICMS/PB aprov. Dec. 18.930/97	Art. 82, V, "f", da Lei n.6.379/96
0027 - OMISSAO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS - CONTA MERCADORIAS	Art. 643, §4º, II, do RICMS/PB aprov.p/Dec.18.930/97, Art. 160, I, c/fulcro, Art. 158, I; e, e Art.646, parágrafo único todos do RICMS-PB, aprov. p/Dec. nº 18.930/97.	Art. 82, V, "a", Lei n.6.379/96
0021 - OMISSAO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	Art. 158, I; e, Art. 160, I; c/fulcro, Art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB, aprov. p/Dec. n.18.930/97	Art. 82, V, "f", da Lei n.6.379/96

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de **R\$ 112.051,72 (cento e doze mil e cinquenta e um reais e setenta e dois centavos)**, sendo R\$ 27.665,05 (vinte e sete mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e cinco centavos) de ICMS e R\$ 84.386,67 (oitenta e quatro mil, trezentos e oitenta e seis reais e sessenta e sete centavos) de multa por infração.

Contudo, **ressalvo** a realização de um novo procedimento acusatório, **em relação à acusação de “insuficiência de caixa - estouro de caixa”**, em função do vício formal acima evidenciado, nos termos do art. 173, II, do CTN.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 26 de fevereiro de 2024.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator

SECRETARIA DE ESTADO
DA FAZENDA



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

ACÓRDÃO 085/2024

