



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

**Processo nº 149.256.2012-6**

**Recurso /HIE/CRF-630/2014**

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

**RECORRIDO:FREDERICO CABRAL CHAVES**

**PREPARADORA:RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE**

**AUTUANTE:FRANCISCA SANDRA DE SOUZA CRISPIM**

**RELATORA:CONSª. DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.**

**ACUSAÇÕES DIVERSAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIVERGÊNCIAS DE VALORES ENTRE AS VIAS DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS. FALTA DE REGISTRO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS REALIZADAS. CONTA MERCADORIAS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. CMV NEGATIVO. PROCEDIMENTO INADEQUADO DE DETECÇÃO DA FALTA. REDUÇÃO DA MULTA. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI MAIS BENÉFICA. MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

Reputa-se legítima a exigência do ICMS não recolhido, em decorrência da prática de emissão de notas fiscais contendo divergências de valores entre as diversas vias, devendo recair a cobrança sobre a diferença apurada. Caracteriza-se regular a exigência fiscal referente ao ICMS, em decorrência da falta de recolhimento do imposto estadual, quando o contribuinte, deixar de lançar nos livros Registro Saídas e de Apuração do ICMS as operações de saídas de mercadorias tributáveis. O procedimento fiscal efetuado por meio da técnica de Levantamento da Conta Mercadorias tem o efeito de inverter o ônus da prova para cometê-la ao contribuinte, ante a presunção relativa de certeza e liquidez do seu resultado. No caso, ocorreu a derrocada da denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio da Conta Mercadorias, em razão da utilização de técnica de auditoria inadequada, diante do resultado negativo do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), visto que este é indicativo da ocorrência de irregularidade distinta. Aplicam-se, ao presente julgamento, as disposições da Lei nº 10.008/2013, que alterou o valor das multas, previstas na Lei nº 6.379/96.

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

**A C O R D A M** os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu **DESPROVIMENTO**, para manter a decisão singular que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00003345/2012-02** (fls. 3 e 4), lavrado em 17.12.2012, contra a empresa **FREDERICO CABRAL CHAVES** (CCICMS):

16.136.821-2), qualificada nos autos, fixando o crédito tributário, no montante de **R\$ 175.004,79 (cento e setenta e cinco mil, quatro reais e setenta e nove centavos)**, sendo **R\$ 89.430,58 (oitenta e nove mil, quatrocentos e trinta reais, cinquenta e oito centavos)**, de ICMS, por infração aos **artigos 106 c/c 159, V, “j”, 277 e parágrafos, c/c art. 60, I e III, e os artigos 158, I, e 160, I c/c o art. 643, §4º, II e art. 646**, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97, e **R\$ 85.574,21 (oitenta e cinco mil, quinhentos e setenta e quatro reais e vinte e um centavos)**, de multa por infração, nos termos do **art. 82, II, “b”, V, “a” e “j”**, da Lei 6.379/96, com a redação dada pela Lei Estadual nº 10.008/2013.

Ao tempo em que mantenho **CANCELADO** o valor de **R\$ 161.153,64**, sendo **R\$ 25.193,14**, de ICMS, e **R\$ 135.960,60**, relativo à penalidade aplicada, pelos fundamentos expostos neste voto.

**Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.**

**P.R.I.**

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 26 de agosto de 2016.

Domênica Coutinho de Souza Furtado  
Cons<sup>a</sup>. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, PEDRO HENRIQUE BARBOSA DE AGUIAR, GLAUCO CAVALCANTE MOTENEGRO, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO e DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA.

Assessora Jurídica

**RELATÓRIO**

Cuida-se do Recurso Hierárquico, interposto conforme previsão do artigo 80 da Lei nº 10.094/13, contra decisão de primeira instância, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003345/2012-02 (fls. 3 e 4), lavrado em 17.12.2012, contra a empresa **FREDERICO CABRAL CHAVES**, CCICMS: 16.136.821-2, em razão das seguintes irregularidades, conforme a descrição dos fatos:

**“FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS EM RAZÃO DE DIVERGÊNCIAS DE VALORES ENTRE AS VIAS DOS DOCUMENTOS FISCAIS >>** Falta de recolhimento do ICMS, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, emitiu documentos fiscais contendo divergências de valores entre as vias.

**NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS REALIZADAS >>** Falta de recolhimento do imposto estadual, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, deixou de lançar nos livros Registros de Saídas e de Apuração do ICMS, operações de saídas de mercadorias tributáveis, conforme documentação fiscal.

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS>>** Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento da Conta Mercadorias”.

Pelo fato, foi incurso, a epigrafada, como infrigente dos **artigos 106 c/c 159, V, “j”, 277 e parágrafos, c/c art. 60, I e III, e os artigos 158, I, e 160, I c/c o art. 643, §4º, II e art. 646**, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97, tendo autuante procedido ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de **R\$ 114.623,72**, e proposta aplicação de multas por infração na quantia de **R\$ 221.534,71**, com fulcro no **art. 82, II, “b” e V, “a” e “j”**, da Lei 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de **R\$ 336.158,43**.

Documentos instrutórios constam às fls. 5 a 30, dos autos.

Cientificada da acusação, via Aviso de Recebimento, em 21 de dezembro de 2012, fl.3 – anexo, dos autos, a autuada apresentou reclamação, fls. 32 a 35, alegando que possui contabilidade formalizada, e que a auditora fiscal não cumpriu com as exigências técnicas legais, por adotar em sua auditoria, a forma do regime de competência e não do regime de caixa.

Aduz que possui escrita contábil e todos os atos e fatos contábeis foram observados com o regime de competência.

Em contestação, às fls. 40 e 41, a auditora fiscal alega que, em sua reclamação, a empresa versa, apenas, sobre a Conta Mercadorias, deixando de contemplar as demais acusações, não observando as exigências expostas no art. 711, do RICMS–PB.

Informa que a empresa foi fiscalizada em virtude da solicitação contida no Processo nº 148.467.2011-0, donde, por meio do Demonstrativo da Conta Mercadorias, exercício 2007, bem como dos cruzamentos dos arquivos Sintegra, ficou evidenciada omissão de saídas e a falta de recolhimento do ICMS, em razão da divergência de valores entre as vias dos documentos fiscais (nota fiscais de saída).

Sugere que seja mantido, em sua totalidade, o ICMS apurado no auto de infração questionado.

Sem informações de antecedentes fiscais, fl. 43, os autos conclusos foram remetidos à instância prima que, em medida de diligência, solicitou a juntada aos autos das cópias das notas fiscais que deram origem à acusação de Falta de Lançamento de Notas Fiscais de aquisição nos livros próprios e, em cumprimento à Portaria nº 113/ GSER, a inclusão do Termo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Em atendimento à diligência, a auditora fiscal informa que as cópias dos documentos foram solicitadas à Gerência Operacional de Fiscalização de Estabelecimentos, ofícios acostados às fls. 50 e 51, todavia as cópias ainda não haviam chegado.

Contudo, informa que foi acostado aos autos CD contendo os arquivos Sintegra da Klabin – S.A., fl. 30, contemplando as declarações das notas fiscais emitidas pela autuada, no período auditado, haja vista a divergência no cruzamento das informações, arquivos Sintegra do Autuado x Arquivo Sintegra da Klabin – S.A.

Cumprida a diligência, os autos retornaram à GEJUP – Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais e foram distribuídos ao julgador fiscal, Petrônio Rodrigues Lima, que, após a análise, julgou o libelo basilar **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, fls. 55 a 61, informando que a apresentação de provas materiais por parte da fiscalização, aliada à falta de questionamento das acusações inerentes à falta de recolhimento do ICMS, (acusação 1 e 2), tornando-as não litigiosas, fundamentaram a procedência das infrações. Tendo sido promovida a derrocada da denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio da Conta Mercadorias, em razão da utilização da técnica de auditoria inadequada, diante do resultado negativo do Custo de Mercadorias Vendidas (CMV). Sobremais, aplicou-se, retroativamente, a lei definidora de ilícito tributário, mais favorável ao contribuinte.

Com as alterações propostas pela decisão monocrática, o crédito tributário exigido passou ao

montante de **R\$ 175.004,79**, sendo **R\$ 89.430,58**, de ICMS, e proposta aplicação de multa por infração, na quantia de **R\$ 85.574,21**.

**Cientificada, regularmente, da decisão singular, via Aviso de Recebimento, fl. 66, em 8.5.2014, a autuada não se manifestou.**

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, estes foram distribuídos a esta Relatoria, para apreciação e julgamento.

Acostadas aos autos, fls. 68 a 74, cópias das Declarações Mensais do Contribuinte–GIM, no período de 01/2007 a 03/2007, 06/2007 e 12/2007.

**Este é o RELATÓRIO.**

## **V O T O**

O objeto do **Recurso Hierárquico** a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora que procedeu parcialmente o lançamento de ofício, diante da derrocada da denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio da Conta Mercadorias, em razão de utilização da técnica de auditoria concebida como inadequada pelo julgador monocrático, diante do resultado negativo do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) e a necessária correção das multas aplicadas, em razão da vigência de lei mais benéfica ao contribuinte.

Antes da análise do mérito da contenda, determinante se apresenta a verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional. Nesse norte, a natureza da infração está perfeitamente definida e a pessoa do infrator corretamente identificada, de modo que o lançamento de ofício atende aos requisitos da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, DOE de 28.09.13, não ensejando nulidade.

Com efeito, sabe-se que um ato administrativo só poderá ser anulado quando ilegal ou ilegítimo. O libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação, conforme aduz-se dos artigos abaixo transcritos, da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, DOE de 28.09.13:

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

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

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

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

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

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

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

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

Assim, reiteramos que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria objeto dessa lide, que serão, devidamente, transcritos e analisados quando da análise do mérito, e ainda, se oportunizou ao reclamante todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo, pilares básicos do ordenamento jurídico processual.

Em face da *inexistência de recurso voluntário*, impõe-se apreciar as razões meritórias e motivadoras da decisão proferida pela instância *a quo*, com o fim de tornar mais clara e objetiva as razões em que se pretende fundamentar a decisão deste Egrégio Conselho de Recursos Fiscais acerca do recurso hierárquico em análise.

A exordial tem por cerne a exigência do ICMS, nos períodos nesta descritos, concernente à falta de recolhimento do ICMS, em razão da emissão de documentos fiscais contendo divergências de valores entre as respectivas vias, falta de lançamento nos livros fiscais de operações de saídas de mercadorias tributáveis e omissões de saídas de mercadorias tributáveis, detectada através da Conta Mercadorias.

De acordo com a descrição da primeira infração - **falta de recolhimento do ICMS em razão de divergências de valores entre as vias dos documentos fiscais**, exercício de 2007, a delação se caracterizaria por ter sido efetuada com base no imposto destacado em documentos fiscais inidôneos, assim considerados pela Fiscalização, por apresentarem, tais documentos, divergências de valores entre as 1<sup>as</sup> vias destinadas à adquirente, no caso, Klabin – S.A., e as 2<sup>as</sup> vias, na posse do respectivo emitente, a empresa autuada, fls. 10 a 13, dos autos.

É oportuno destacar que o crédito tributário, ora analisado, teve suporte em prova material: CD contemplando os arquivos Sintegra da Klabin – S.A., contribuinte destinatário das notas fiscais, fl. 30, e as declarações das notas fiscais de saída, geradas pela autuada, conforme demonstrativos das declarações mensais – GIM, fls. 69 a 74, dos autos, no período auditado, haja vista as divergências apontadas, no cruzamento das informações dos arquivos das Declarações Mensais - GIM da autuada, em confronto com os arquivos Sintegra da Klabin – S.A., fls. 10 a 13, dos autos.

Certamente, a apresentação de divergências entre os dados constantes das diversas vias das notas fiscais, caracteriza um artifício que os contribuintes utilizam para burlar o Fisco, registrando como verdadeiros fatos irreais, com o intento de se eximir do pagamento do imposto. E, indubitavelmente, nossa legislação nega contundentemente a circulação de mercadorias acompanhadas de notas fiscais que apresentam divergências nas diversas vias.

No que tange ao caso dos autos, há divergências entre as 1<sup>as</sup> vias das notas fiscais emitidas pela recorrente e as 2<sup>as</sup> vias, dos respectivos documentos, destinadas à Klabin – S.A., empresa localizada no Estado de PE (arquivos Sintegra), referente aos seguintes dados: valor total dos produtos. Como consequência dessa alteração, tem-se divergência no valor do ICMS e da sua base de cálculo. Essa situação evidencia a irregularidade fiscal ordinariamente denominada de “**nota fiscal calçada**”.

Inicialmente, as divergências entre os dados constantes das vias da nota fiscal dariam causa à inidoneidade documental, considerando a abrangência da previsão inserta no inciso V do § 1º do art. 143, abaixo transcrito, visto que a nota fiscal é composta de vários dados, como estabelecidos no art. 159 do RICMS/PB.

“**Art. 143.** Os documentos fiscais referidos no art. 142 deverão ser emitidos de acordo com as exigências previstas na legislação vigente, sob pena de serem desconsiderados pelo fisco estadual, em decorrência de sua inidoneidade.

*§ 1º É considerado inidôneo, para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, os documentos previstos no art. 142 que:*

I - omitam informações, no seu preenchimento, essenciais ao controle do fisco, ou as prestem com imprecisão, entre as quais as referentes:

a) ao emitente;

b) ao destinatário;

c) à discriminação das mercadorias, à quantidade, à unidade de medida, ao valor e à alíquota; (g.n.)

d) à natureza da operação ou CFOP;

e) aos dados do transportador;

f) à data de emissão e saída das mercadorias;

II - não sejam os legalmente exigidos para a respectiva operação, quando esta circunstância for detectada pela fiscalização de trânsito de mercadorias;

III - não guardem as exigências ou requisitos previstos na legislação vigente, quanto ao seu “layout”;

(...)

V – em se tratando dos documentos previstos nos incisos I a XXIII, os que apresentem divergências entre os dados constantes de suas diversas vias, entre as quantidades consignadas no documento fiscal e as transportadas e as divergências relativas à quantidade ou discriminação das mercadorias”;

Neste aspecto, é claro o entendimento adotado nesta Corte Administrativa, como se observa em voto do Cons.<sup>o</sup> Rodrigo Antônio Alves de Araújo, cujo fragmento da sua fundamentação transcrevo: *“Ora, mister se faz lembrar que a nota fiscal calçada tem como finalidade pagar menos imposto quando se emite na segunda via valor menor, porém, referente a mesma mercadoria, como também quando se preenche a primeira via com mercadoria distinta da consignada na segunda via, o que leva, nesse caso, à cobrança integral do ICMS referente a mercadoria consignada na primeira via”* (Acórdão CRF nº 303/2010, de 26/11/2010).

Da citada explicação se infere que, diante da prática infracional de “nota fiscal calçada”, a cobrança integral do ICMS dá-se na hipótese de preenchimento da 1ª via com mercadorias distintas das constantes da 2ª via. *Consequentemente, na hipótese de alteração quanto aos valores, a cobrança deve recair sobre a diferença de imposto a recolher resultante entre os valores das 1ªs e 2ªs vias.*

Neste caso, reitero, no exame que se opera na escrita fiscal do contribuinte é possível o comparativo entre as 2ªs vias do emitente, declaradas pela própria autuada, constante das Declarações Mensais – GIM, com as 1ª vias, em poder do destinatário, Arquivo Sintegra, transmitido às Secretarias Estaduais, posto que, quando as divergências são constatadas em razão do confronto das vias do destinatário (1ª vias) e as vias do emitente (2ªs vias), onde as diferenças se reportam *tão-somente a valores, a repercussão se dá quanto ao recolhimento da diferença do ICMS existente entre ambas*

as *vias*, não se justificando, pois, a desconsideração total do documento fiscal por inidoneidade deste, porque, em decorrência das razões acima explicitadas.

Desta forma, entendo que se justifica a manutenção da decisão singular, quanto à procedência da acusação.

Em se tratando da segunda acusação, **falta de registro nos livros próprios de operações de saídas realizadas**, exercício de 2007, no aspecto legal, vislumbra-se, a contenda, em razão da falta de escrituração de notas fiscais de saídas nos livros próprios, ou seja, a ausência dos lançamentos das operações de saídas nos Livros de Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, tendo gerado repercussão no Demonstrativo de Conta Corrente do ICMS, fl.16, durante os meses de abril e maio de 2007, repercutindo em falta de recolhimento do ICMS, arrimada nos dispositivos regulamentares, infra:

“**Art. 277.** O Registro de Saídas, modelo 2 ou 2-A, Anexos 28 e 29, destina-se à escrituração do movimento de saídas de mercadorias, a qualquer título, e de prestações de serviços de transporte e de comunicação.

§ 1º Serão também escriturados os documentos fiscais relativos às transmissões de propriedade das mercadorias que não tenham transitado pelo estabelecimento.

§ 2º Os lançamentos serão feitos em ordem cronológica, segundo a data da emissão dos documentos fiscais, pelos totais diários das operações ou prestações da mesma natureza, de acordo com o Código Fiscal de Operações e Prestações, sendo permitido o registro conjunto dos documentos de numeração seguida, emitidos em talões da mesma série e subsérie, relativas a um só código fiscal, exceto quando se tratar de alíquotas diferenciadas.

§ 3º Os lançamentos serão feitos nas colunas próprias da seguinte forma:

I - coluna sob o título "Documentos Fiscais": espécie, série e subsérie, números inicial e final e data dos documentos fiscais emitidos;

II – coluna "Valor Contábil": valor total constante dos documentos fiscais;

III - colunas sob o título "Codificação":

a) coluna "Código Contábil": o mesmo que o contribuinte eventualmente utilizar no seu plano de contas;

b) coluna "Código Fiscal": o previsto no Código Fiscal de Operações e Prestações;

IV - colunas sob os títulos "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Débito do Imposto":

a) coluna "Base de Cálculo": valor sobre o qual incide o imposto;

b) coluna "Alíquota": alíquota do imposto que foi aplicada sobre a base de cálculo indicada na alínea anterior;

c) coluna "Imposto Debitado": montante do imposto debitado;

V - colunas sob os títulos "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações sem Débito do Imposto":

a) coluna "Isenta ou não Tributada": valor da operação, deduzida a parcela do Imposto sobre Produtos Industrializados, se consignada no documento fiscal, quando se tratar de mercadoria cuja saída do estabelecimento tenha ocorrido sem débito fiscal do ICMS, bem como valor da parcela correspondente à redução da base de cálculo, quando for o caso, ou valor da prestação, quando se tratar de serviços beneficiados com isenção do ICMS ou amparados por imunidade ou não-incidência, bem como o valor da parcela correspondente à redução da base de cálculo, quando for o caso;

b) coluna "Outras": valor da prestação ou da operação, deduzida a parcela do Imposto sobre Produtos Industrializados, se consignada no documento fiscal, quando se tratar de serviços ou mercadorias cuja prestação ou saída do estabelecimento tenha sido beneficiada com suspensão ou diferimento do recolhimento do ICMS;

VI - coluna "Observações": anotações diversas.

§ 4º Os lançamentos nas demais colunas constantes do Registro de Saídas, modelo 2, não referidas neste artigo, serão feitos conforme dispuser a legislação federal própria.

§ 5º As notas fiscais emitidas em um mesmo dia, de numeração contínua, relativas às operações do mesmo código fiscal e pertencentes à mesma série e subsérie, poderão ser agrupadas e lançadas de uma só vez pelo seu total.

§ 6º A escrituração do livro deverá ser encerrada no último dia de cada mês, mediante soma das colunas de valores.

§ 7º Ao final do período de apuração, para fins de elaboração da Guia de Informação e Apuração das Operações e Prestações Interestaduais, deverão ser totalizadas e acumuladas as operações e prestações escrituradas nas colunas “Valor Contábil”, “Base de Cálculo” e na coluna “Observações”, o valor do imposto cobrado por substituição tributária, por unidade federada de destino das mercadorias ou da prestação de serviço, separando as destinadas a não contribuintes (Ajuste SINIEF 06/95)”.

Conforme já informado, o crédito tributário, ora analisado, teve suporte em prova material: CD contemplando os arquivos Sintegra da Klabin – S.A. e as declarações mensais – GIM (notas fiscais de saídas) da autuada.

No exame da questão, vislumbra-se que a falta de escrituração da nota fiscal de saída nos livros próprios suscita, em tese, dano ao erário estadual em face do imposto declarado não ter sido confrontado em Conta Gráfica do ICMS para efeito de apuração e recolhimento do imposto devido, na forma disposta pelo artigo 54 c/c 60, ambos do RICMS/PB, conforme dispositivo regulamentar, infra:

**“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;

**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;

(...)

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". (g.n.)

Nesse sentido, como não ocorreu a escrituração das notas fiscais de saída com imposto declarado, e em razão da falta de provas pela autuada que viesse a sucumbir a acusação, impõe-se a exigência do imposto.

É de se afirmar que a matéria em comento possui jurisprudência pacificada, a ponto de emergir pensamento uníssono entre os seus membros, ratificando, assim, a decisão que ora se formula, a qual deve preponderar, *litteris*:

**“RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO PARCIALMENTE – AJUSTES REALIZADOS - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA APENAS QUANTO AOS VALORES.**

(...)

-NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS REALIZADAS – Falta de recolhimento do imposto estadual, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, deixou de lançar nos livros Registro Saídas e de Apuração do ICMS, operações de saídas de mercadorias tributáveis, conforme documentação fiscal – Mantida a acusação.

(...)”

Acórdão CRF nº 215/2011

Relator: Cons. Rodrigo Antônio Alves Araújo

Portanto, em função das considerações ora expostas, esta relatoria entende legítima a técnica fiscal aplicada e os créditos tributários lançados pelo autuante.

No que tange à última delação, **Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis**, exercício 2007, trata-se da aplicação do Levantamento da Conta Mercadorias com arbitramento do lucro bruto, que consiste numa técnica de auditoria absolutamente legítima de que se vale a fiscalização para aferição da movimentação mercantil das empresas que possuem apenas escrita fiscal.

A diferença apurada na citada Conta apresenta o lançamento indiciário do ICMS devido, visto que firma *presunção de saídas* sem o pagamento do imposto correspondente.

Porém, como se trata de presunção relativa, admite a prova em contrário a cargo do contribuinte, uma vez que este possui o domínio de toda a documentação fiscal do estabelecimento que lhe pertence.

Tal ilação tem assentamento em lei, que ressalva ao contribuinte a apresentação de prova da insubsistência da acusação de omissão de vendas (art. 643, § 4º, II, § 6º, do RICMS/PB).

Todavia, o resultado negativo do Custo de Mercadoria Vendidas, no exercício de 2007, fl. 17, caracteriza uma figura anômala que torna a técnica de apuração da situação fiscal do contribuinte, empregada pela Fiscalização, imprópria a evidenciar a falta denunciada, visto que esse resultado é indicativo apenas de *indícios da existência de irregularidade distinta na delatada*.

Portanto, quanto ao resultado apontado no procedimento relativo ao exercício, não há como considerar que este configura diferença tributável, mas tão-somente indícios de irregularidades, que demandam apuração fiscal mediante aplicação de outra técnica de fiscalização, distinta do Levantamento da Conta Mercadorias arbitrada.

Nesse sentido entende este Conselho de Recursos Fiscais, conforme se infere nas decisões abaixo:

**“OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁRIAS. REJEITADA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA. CONTA MERCADORIAS. NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS. CONCORRÊNCIA. SANEAMENTO. PARCIALIDADE. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. OMISSÃO. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.**

- Não acolhimento da preliminar arguida, diante da inexistência de obstáculos ou vícios procedimentais cometidos pela fiscalização capaz de prejudicar o contribuinte no seu direito de tomar conhecimento da ação fiscal e do devido processo administrativo tributário instaurado, havendo perfeita sintonia aos princípios que regem o contencioso tributário do Estado da Paraíba, não ocorrendo medida de cerceamento a ampla defesa e a ao contraditório.

- Mantida a parcialidade da exigência fiscal sobre a constatação de aquisição de mercadorias com recursos de omissões de saídas pretéritas, em face da falta de registro de notas fiscais nos livros próprios, expurgando as que tiveram comprovação de concorrência de infração, decorrente de saneamento processual.

- Comprovação de déficit financeiro em decorrência das despesas incorridas superarem as receitas declaradas no exercício de 2005, eclodindo a presunção prevista pela legislação de regência.

- Reputa-se regular o lançamento compulsório consistente no levantamento da Conta Mercadorias efetuado com base no arbitramento do lucro bruto, diante da falta de uma escrituração contábil regular, sendo excluída a exação sobre o exercício de 2008, por representar procedimento fiscal que

apresentou CMV negativado, mantendo-se os demais procedimentos que oferecem suporte à acusação de omissão de saídas tributáveis.

- Redução da penalidade aplicada na forma disciplinada pela edição da Lei nº 10.008/2013” (Acórdão CRF/PB nº 490/2014, relator Cons. João Lincoln Diniz Borges. DOE de 7/12/2014).

**“OMISSÃO DE SAÍDAS. CONTA MERCADORIAS. CMV NEGATIVO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

*A existência de CMV negativo em um determinado exercício representa uma patologia fiscal que denuncia indício tributário, onde, no entanto, o procedimento, da Conta Mercadoria não possibilita a exigência do imposto pelo simples fato de apresentar negatividade no custo mercantil das operações, fato ocorrido sobre o exercício de 2008. Manutenção do resultado fiscal apurado sobre o exercício de 2010 por espelhar a legalidade de aplicação da técnica fiscal. Redução da multa incidente em face do advento da Lei ° 10.008/2013” (Acórdão CRF/PB nº 386/2014, relator Cons. João Lincoln Diniz Borges. DOE de 28/10/2014)”.(g.n)*

Portanto, os elementos que constituem a base da acusação fiscal referente ao exercício de 2007, com esta não se comprazem, o que gera dúvidas com relação ao próprio fato que se pretendeu punir, razão por que deve ser declarado nulo o respectivo lançamento, por não atender ao disciplinamento do art. 142 do CTN.

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

No Regulamento do ICMS-PB, tal exigibilidade encontra-se prevista no artigo 692, V, vigente à época da ação fiscal e atualmente disciplinada na Lei nº 10.094, de 27/9/2013 (art. 41, V).

Em face dessas razões, o procedimento fiscal, referente ao exercício de 2007, revela-se impróprio a análise da situação fiscal do estabelecimento considerado.

Considerando que se trata de defeito na eleição de técnica, objeto do procedimento de apuração da falta e, nessas circunstâncias, o vício é material, e considerando, ainda, que o objeto da análise fiscal é a situação de regularidade do contribuinte perante o Fisco no exercício de 2007, então, o crédito tributário porventura existente relativo a fatos geradores ocorridos nesse exercício, ainda que não pago ao Estado, não mais é suscetível de lançamento de ofício, por ter sido fulminado pela decadência do direito de lançar (art. 173, I do CTN), evidenciando-se inócuo declarar a nulidade do mencionado lançamento.

Desse modo, confirmo a decisão singular que improcedeu o lançamento de ofício correspondente ao exercício de 2007.

Corroboro, ainda, a providência da primeira instância, que, com relação aos lançamentos, aplicou as alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13), com efeitos a partir de 1/9/2013, de modo que as penalidades lançadas de ofício, e cujo processo está pendente de decisão definitiva, devem se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir da data supra, em face do Princípio da Retroatividade de Lei Mais Benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, reduzindo-se a multa do percentual de 200% para 100 %, e de 100% para 50%, passando a ter a seguinte dicção:

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

(...)

**II - de 50% (cinquenta por cento):**

(...)

b) aos que, sujeitos a escrita fiscal, não lançarem nos livros fiscais próprios, as notas fiscais emitidas e deixarem de recolher no prazo legal, no todo ou em parte, o imposto correspondente;

(...)

**V - de 100% (cem por cento):**

(...)

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias,

(...)

j) aos que emitirem documento fiscal contendo indicações diferentes nas respectivas vias;

(...)”

Desta forma, entendo que se justifica a manutenção da decisão singular, ficando o crédito tributário assim constituído:

Infração	Data		Tributo	Multa	Total
	Início	Fim			
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS EM RAZÃO DE DI VERGÊNCIAS DE VALORES ENTRE AS VIAS DOS DOCUMENTOS FISCAIS	01/01/2007	31/01/2007	9.703,39	9.703,39	19.406,78
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS EM RAZÃO DE DI VERGÊNCIAS DE VALORES ENTRE AS VIAS DOS DOCUMENTOS FISCAIS	01/02/2007	28/02/2007	8.423,43	8.423,43	16.846,86
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS EM RAZÃO DE DI VERGÊNCIAS DE VALORES ENTRE AS VIAS DOS DOCUMENTOS FISCAIS	01/03/2007	31/03/2007	6.002,41	6.002,41	12.004,82

FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS EM RAZÃO DE DI VERGÊNCIAS DE VALORES ENTRE AS VIAS DOS DOCUMENTOS FISCAIS	01/05/2007	31/05/2007	23.441,75	23.441,75	46.883,50
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS EM RAZÃO DE DI VERGÊNCIAS DE VALORES ENTRE AS VIAS DOS DOCUMENTOS FISCAIS	01/06/2007	30/06/2007	25.937,57	25.937,57	51.875,14
FALTA DE REC OLHIMENTO DO ICMS EM RAZÃO DE DI VERGÊNCIAS DE VALORES ENTRE AS VIAS DOS DOCUMENTOS FISCAIS	01/12/2007	31/12/2007	8.209,30	8.209,30	16.418,60
NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIA S E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS	01/04/2007	30/04/2007	4.419,24	2.209,62	6.628,86
NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS	01/05/2007	31/05/2007	3.293,49	1.646,74	4.940,23

OPERAÇÕES  
DE SAÍDAS DE  
MERCADORIA  
S E/OU AS  
PRESTAÇÕES  
DE SERVIÇOS  
REALIZADAS

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIA S TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIA S	01/01/2007	31/12/2007	0,00	0,00	0,00
TOTAL			89.430,58	85.574,21	175.004,79

Pelo exposto,

**VOTO** - pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu **DESPROVIMENTO**, para manter a decisão singular que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00003345/2012-02** (fls. 3 e 4), lavrado em 17.12.2012, contra a empresa **FREDERICO CABRAL CHAVES** (CCICMS: 16.136.821-2), qualificada nos autos, fixando o crédito tributário, no montante de **R\$ 175.004,79 (cento e setenta e cinco mil, quatro reais e setenta e nove centavos)**, sendo **R\$ 89.430,58 (oitenta e nove mil, quatrocentos e trinta reais, cinquenta e oito centavos)**, de ICMS, por infração aos **artigos 106 c/c 159, V, “j”, 277 e parágrafos, c/c art. 60, I e III, e os artigos 158, I, e 160, I c/c o art. 643, §4º, II e art. 646**, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97, e **R\$ 85.574,21 (oitenta e cinco mil, quinhentos e setenta e quatro reais e vinte e um centavos)**, de multa por infração, nos termos do **art. 82, II, “b”, V, “a” e “j”,** da Lei 6.379/96, com a redação dada pela Lei Estadual nº 10.008/2013.

Ao tempo em que mantenho **CANCELADO** o valor de **R\$ 161.153,64**, sendo **R\$ 25.193,14**, de ICMS, e **R\$ 135.960,60**, relativo à penalidade aplicada, pelos fundamentos expostos neste voto.

Sala das

Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 26 de agosto de 2016.

Cons<sup>a</sup>. Domênica Coutinho de Souza

Furtado

Conselheira Relatora