



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

**Processo nº 019.111.2012-3**

**Recursos HIE/VOL CRF-713/2014**

**1ª Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS**

**1ª Recorrida: A B CAVALCANTI & CIA LTDA.**

**2ª Recorrente: A B CAVALCANTI & CIA LTDA.**

**2ª Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS**

**Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA**

**Autuante: ADJAN ALBUQUERQUE DE MORAES**

**Relator: CONS.º PETRÔNIO RODRIGUES LIMA**

**LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL. NÃO CONFIGURADA. OMISSÃO DE VENDAS. CONTA FORNECEDORES. PASSIVO FICTÍCIO. ACOLHIMENTO EM PARTE. PENALIDADE. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI MAIS BENÉFICA. ALTERADA DECISÃO SINGULAR QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.**

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

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

Redução da penalidade por força da aplicação da Lei nº 10.008/2013.

**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 do relator, pelo recebimento dos recursos hierárquico, por regular, e voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* do primeiro, e *provemento parcial* do segundo, alterando a decisão monocrática quanto aos valores, que julgou *parcialmente procedente*, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000068/2012-78, lavrado em 7 de fevereiro de 2012, contra a empresa A B CAVALCANTI & CIA LTDA. (CCICMS: 16.119.242-4), declarando devido o crédito tributário no

montante de R\$ 62.577,42 (sessenta e dois mil, quinhentos e setenta e sete reais e quarenta e dois centavos), constituído do valor de ICMS de R\$ 41.718,28 (quarenta e um mil, setecentos e dezoito reais e vinte e oito centavos), por infringência artigos 158, I e 160, I, c/ fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96, e da multa por infração, no importe de R\$ 20.859,14 (vinte mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e quatorze centavos), com fulcro no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que CANCELO, por indevida, a quantia de R\$ 408.787,35, sendo R\$ 115.403,31, de ICMS, e R\$ 293.384,04, a título de multa por infração, pelos fundamentos acima expostos.

**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 21 de outubro de 2016.**

Petrônio Rodrigues Lima  
Cons. Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO, JOÃO LINCOLN LINCOLN DINIZ BORGES, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

**Assessora Jurídica**

#

RELATÓRIO

Trata-se dos recursos hierárquico e voluntário, interpostos nos moldes dos arts. 77 e 80 da Lei nº 10.094/2013, contra decisão monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000068/2012-78, lavrado em 7/2/2012, (fl. 3), onde constam

descritas as seguintes irregularidades:

**AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CTE. DO ANEXO 05 SEM N. FISCAL >>** Falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, adquiriu mercadorias sob a égide da Substituição Tributária sem nota fiscal.

**PASSIVO FICTÍCIO (obrigações pagas e não contabilizadas) >>** Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamentos com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatado mediante a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas.

Pelo fato, foi enquadrada a infração nos artigos 150 e 172, c/c art. 391, §7º, II, artigos 397, I, e 399, I; artigos 158, I e 160, I, c/ fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96, sendo proposta aplicação de multa por infração com arrimo no art. 82, V, “c” e “f”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo um crédito tributário no valor de R\$ 471.364,77, sendo R\$ 157.121,59 de ICMS e R\$ 314.243,18 de multa por infração.

Documentos instrutórios constam às fls. 8 a 221.

Cientificada da acusação por via postal, AR nº RM 68173860 3 BR, recepcionado em 15/5/2012, fl. 224, a acusada apresentou peça reclamatória tempestiva em 14/6/2012, fls. 227 a 243, a qual, em suma, traz os argumentos em sua defesa, sob a égide de que:

- a. teria havido erros no levantamento quantitativo de mercadorias, realizado pela fiscalização, por não ter sido considerada determinadas notas fiscais de aquisição de combustíveis;
- b. não teria sido expurgado das saídas, as aferições diárias nas bombas de combustíveis, em que se retira uma quantidade destes para testes de qualidade, e posteriormente devolvidos aos tanques, conforme anotações no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), não podendo ser computado como vendas a consumidor;
- c. não teria sido considerado todas as aferições dos exercícios de 2008 e 2009, conforme registros no LMC;
- d. teria havido equívoco também no valor das vendas e do estoque final considerados pela fiscalização;
- e. em 2008, o Fisco não teria considerado as sobras de óleo diesel referente a 109 litros, que se encontrariam registradas no seu LMC;
- f. o recolhimento do ICMS-ST seria de responsabilidade da refinaria, não cabendo ao contribuinte substituído nenhuma responsabilidade tributária;
- g. em relação a acusação de passivo fictício, pugna pela nulidade ou improcedência, pois no direito não se admitiria presunção de presunção, e que nas datas indicadas pela fiscalização, o passivo era real, e não ficto;

O contribuinte acosta aos autos demonstrativos e provas documentais às fls. 266 a 579.

Instado a se pronunciar em contestação, fls. 583, o autor da ação fiscal procedeu a nova análise na documentação fiscal, e reconheceu que ocorreu equívocos no levantamento quantitativo, corrigindo-o, repercutindo na redução no crédito tributário, conforme planilha às fls. 583, e mantendo inalterada a acusação de passivo fictício conforme inicial.

Seguindo os trâmites procedimentais, e verificada a presença de antecedentes fiscais, 586 e 587, foram os autos remetidos à instância monocrática e distribuídos ao julgador fiscal Christian Vilar de Queiroz, que, após análise, decidiu pela *procedência parcial* do feito acusatório, fls. 591 a 600, condenando o sujeito passivo ao pagamento do crédito tributário no importe de R\$ 154.286,50, sendo R\$ 77.143,25, de ICMS, e R\$ 77.143,25, de multa por infração, e proferindo a seguinte ementa:

**LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PASSIVO FICTÍCIO (OMISSÃO DE SAÍDAS). REDUÇÃO DA MULTA APLICADA.**

*Materializada a acusação de aquisição de mercadorias sem documento fiscal, a qual foi constatada pela diferença a maior verificada na aplicação do levantamento quantitativo de mercadorias. Provas juntadas aos autos acarretam a sucumbência, tão-somente e em parte da exigência relativa ao ICMS-Substituição Tributária. Caracterizada a acusação por passivo fictício detectada na conta Fornecedores nos exercícios de 2007, 2008 e 2009. Redução da multa por infração em face da vigência da Lei nº 10.008/2013, que reduziu os percentuais aplicados.*

#### **AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Notificada da decisão singular em 16/7/2014, por meio de Aviso de Recebimento, fl. 603, a empresa autuada ingressou com Recurso Voluntário, fls. 605 a 624, protocolado em 15/8/2014, fl. 604, em que aborda, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa:

- a. discorda da decisão *a quo*, sustentando a tese apresentada na Impugnação, que expurgando os equívocos encontrados no Levantamento Quantitativo, por ele já demonstrado, não haveria o que se cobrar, pois o volume de entradas com estoque inicial não é superior ao de vendas com estoque final;
- b. alega que não remanesce com o substituído tributário qualquer responsabilidade, ainda que subsidiária, pelo pagamento do tributo, citando jurisprudência do STJ, requerendo a improcedência do lançamento tributário, mantido em primeira instância;
- c. em relação à acusação de passivo fictício, alega que a autoridade fiscal presumiu que a recorrente já havia quitado as obrigações listadas no passivo, e daí presumiu a omissão de saídas, ou seja, teria havido a presunção da presunção;
- d. que a fiscalização não teria demonstrado a efetiva ocorrência do fato gerador, que o contribuinte teria pago as duplicatas vencidas, que, se concretizada, autorizaria a presunção de omissão;
- e. que no direito, não se admite que se deduza presunção da presunção, citando doutrinas;
- f. que a presunção autorizada pela legislação é a de omissão, e não de formação de passivo fictício;

- g. aduz ainda que não está questionando a legitimidade da presunção de omissão de saídas, e sim a da formação do passivo fícto;
- h. afirma, conforme documentos anexos, que os pagamentos de duplicatas nos exercícios de 2008, 2009 e 2010 teriam sido em valores consideravelmente superiores aos indicados nas planilhas que instruem o auto de infração, que se corrigido, reduziria o crédito tributário lançado;
- i. a autoridade fiscal, erradamente, teria transportado o passivo fictício de 2007 para o saldo de duplicatas a pagar do exercício de 2008, o que estaria cobrando o valor de R\$ 78.308,24 como passivo fictício tanto do exercício de 2007 quanto de 2008;
- j. da mesma forma estaria compondo a cobrança do passivo fictício do exercício de 2009;
- k. que corrigindo o grave equívoco, a diferença da cobrança por passivo fictício seria muito inferior ao lançamento originário, merecendo que seja julgado improcedente;
- l. ao final, requer a reforma da decisão de primeira instancia, reconhecendo a nulidade e improcedência do Auto de Infração.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, estes foram distribuídos a esta relatoria, na forma regimental, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

## V O T O

Trata-se de recursos hierárquico e voluntário, interpostos contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000068/2012-78, lavrado em 7/2/2012, fl. 3, contra a empresa A B CAVALCANTI & CIA LTDA., devidamente qualificada nos autos.

Antes da análise do mérito da contenda, determinante se apresenta a verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional.

Vislumbro que o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, bem como a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação, conforme se depreende 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, 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, e ainda, oportunizaram-se ao reclamante todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa e o contraditório.

A presente contenda se reporta a duas acusações, cujas infrações foram apuradas nos exercícios de 2007, 2008 e 2009: (1) aquisição de mercadorias sob a égide da substituição tributária sem nota fiscal, ensejando na falta de recolhimento do ICMS; e (2) efetuar pagamentos com recursos advindo de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatado pela manutenção de obrigações já pagas e não contabilizadas (passivo fictício). Passo, então, a analisar o mérito de cada acusação separadamente.

(1) AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES NO ANEXO V SEM NOTA FISCAL – Levantamento Quantitativo – Exercícios de 2007, 2008 e 2009.

A primeira acusação foi decorrente do procedimento de auditoria fiscal de levantamento quantitativo de combustíveis, fls. 193 a 221, onde foi constatada diferença tributável que caracterizou aquisições destes sem documento fiscal, sujeitando o contribuinte ao pagamento do imposto, por substituição tributária, na forma dos artigos 391, §7º, II; 397, I e 399, I; todos do RICMS/PB, *verbis*:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao (Lei nº 7.334/03):

(...)

§ 7º Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:

(...)

II - qualquer possuidor, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto.

Art. 397. O recolhimento do imposto devido por contribuintes que realizem operações sujeitas à substituição tributária far-se-á nas seguintes formas:

I - nas entradas de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, para comercialização neste Estado, quando não houver retenção na origem:

a) através do DAR modelo 1, quando o contribuinte regularmente inscrito possuir regime especial para dilação de prazo, concedido pelo Secretário de Estado da Receita, previsto no § 3º do art. 106;

b) através do DAR modelo 3, nos demais casos;

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

É cediço que o levantamento quantitativo é um procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado.

A técnica consiste em confrontar, em cada exercício fechado, as mercadorias disponíveis para vendas (EI + C) com a soma das saídas mais o estoque final (S + EF), devendo ser satisfeita a equação  $EI + C = S + EF$ . As eventuais diferenças denotam irregularidade, sujeitando o contribuinte ao pagamento do imposto, no caso, por substituição tributária, na forma da legislação tributária.

A constatação de estoque a descoberto, mediante tal técnica de auditoria, constitui comprovação de que houve aquisições de mercadorias sem documento fiscal, por presunção legal *juris tantum*, ficando o contribuinte obrigado ao recolhimento do ICMS por Substituição Tributária, na forma dos artigos 391, §7º, II; 397, I e 399, I; todos do RICMS/PB, acima transcritos.

*In casu*, o exame de auditoria detectou que houve na empresa ingressos de mercadorias (gasolina

comum e aditivada em 2007, gasolina comum, álcool hidratado e óleo diesel em 2008, e gasolina comum e podium no exercício de 2009) sem documentação fiscal. O que levou a exigência do crédito tributário em discussão, pois a responsabilidade de recolhimento do ICMS para os casos de recebimento destas mercadorias sem documento fiscal, não exclui a do contribuinte substituído, conforme pretensão da recorrente, nos termos do parágrafo 7º, do artigo 391, c/c artigo 404, todos do RICMS/PB. Vejamos:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

(...)

**§ 7º** Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:

(...)

II - qualquer possuidor, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto.

Art. 404. O sujeito passivo por substituição deverá:

V - se varejista, quando receber mercadoria sem imposto retido, se for o caso, deverá:

a) proceder ao recolhimento do imposto nos termos do art. 408, adotado o procedimento constante da alínea "a", do inciso anterior;

(...)

Art. 408. Os contribuintes que receberem mercadorias sujeitas à substituição tributária, sem a devida retenção, deverão comparecer à repartição fiscal do seu domicílio, no prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de entrada da mercadoria, para recolhimento do imposto.

Em sua defesa, o contribuinte trouxe aos autos provas documentais, com levantamentos quantitativos de mercadorias por ele realizados, fls. 266 a 579, que demonstrariam equívocos cometidos pela fiscalização no procedimento da técnica adotada, a exemplo de não ter considerado determinadas notas fiscais de aquisição, bem como a movimentação diária de combustíveis nas aferições das bombas, conforme anotações no Livro de Movimentações de Combustíveis, cujos ajustes entende que devem ser levados em consideração.

Instado a se pronunciar em relação à impugnação apresentada, o autor da ação fiscal, em contestação, após rever seus procedimentos, acata as provas e os dados do Levantamento Quantitativo apresentado, retificando o crédito tributário conforme quadros demonstrativos, às fls. 583 e 584, acatado pelo julgador monocrático.

No entanto, verifico que as diferenças apontadas nos levantamentos quantitativos acatados pela fiscalização, e apontados no quadro resumo do crédito tributário na peça contestatória, não demonstram aquisição de mercadorias sem documentos fiscais, pois as entradas com os estoques iniciais foram superiores às saídas juntamente com os estoques finais, o que demonstram saídas sem notas fiscais de mercadorias, e não de compras, submetidas ao regime da substituição

tributária (fls. 273, 275, 285, 287, 289, 291). Fato não observado pela instância prima, assistindo razão ao contribuinte relativamente às análises dos exercícios de 2007 e 2008.

No tocante ao exercício de 2009, o autor do feito fiscal não se pronunciou quanto ao quantitativo da gasolina Podium, que aparece com uma diferença tributável no valor de R\$ 1.704,74 (fl. 309). Contudo, diante das provas documentais nos autos colacionadas, verifico um equívoco quanto ao estoque final, pois, de acordo com o Livro de Inventário, fl. 26, o valor a ser considerado é de 2.250,09 l, e não 5.071,64 l, cuja correção nos dá uma diferença de 1.062,81 litros de entradas do combustível superiores às suas saídas, não sendo, portanto, objeto de cobrança para a denúncia em tela.

Quanto ao quantitativo de gasolina comum analisada neste exercício, verifico também divergência do estoque final em relação ao Livro de Inventário, fl. 26, cujo estoque final é de 3.040,63 l, e não 6.961,15 l (fl. 307). Porém, corrigindo o equívoco, a diferença passa a ser de 4.097,86 litros, configurando as entradas superiores às saídas, portanto, também não havendo repercussão tributária para a acusação, ora em questão.

Diante das ponderações supra, considero improcedente a primeira denúncia, por aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária sem nota fiscal.

## (2) PASSIVO FICTÍCIO – Exercícios de 2007, 2008 e 2009

Quanto à delação em foco, verificada na Conta Fornecedores dos exercícios de 2007, 2008 e 2009, esta se caracteriza pela manutenção no passivo de obrigações já pagas, suprimindo indiretamente o Caixa, ante a falta de lançamento da baixa das obrigações liquidadas, que autoriza a presunção *júris tantum* de que houve omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto, cabendo 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, conforme exegese do art. 646, do RICMS/PB. Senão vejamos:

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

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

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

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

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

Preliminarmente, necessário se faz analisar as alegações recursais, em que requer a reforma da decisão monocrática para que seja declarado nulidade da autuação, sob o prisma de que a fiscalização não teria comprovado o pagamento das duplicatas, agindo por presunção, não sendo possível adotar a presunção do art. 646, do RICMS/PB, partindo de fato não demonstrado pelo autuante, o que a recorrente chama de “adoção de presunção da presunção”.

Pois bem, verifico que o autor do procedimento fiscal excluiu do saldo da Conta Fornecedores de um exercício, as duplicatas pagas no exercício seguinte, cobrando o imposto relativo à diferença, como omissões de vendas, por presunção legal, decorrente do passivo fictício daquele exercício.

Nesta análise, depreende-se que, em relação a tal diferença, não foram apresentadas as devidas justificativas pelo contribuinte sobre as obrigações remanescentes, se estas estariam em aberto ou em protesto cartorial, o que materializa a existência de obrigações fictas, pois, diferentemente do que alega a recorrente, o que se presume a partir desse fato é a omissão de saídas, cuja exclusão compete ao contribuinte, por ser este possuidor da documentação necessária a confirmar suas afirmações ou argumentos.

No caso sob exame, vislumbra-se das informações colhidas pela fiscalização que na Conta Fornecedores havia obrigações pagas não contabilizadas, como acima comentado, o que ensejou a aplicação da presunção legal *juris tantum* da existência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Assim, entendo que a constatação do passivo fictício se originou da técnica de auditoria aplicada, que denunciou as omissões de receitas, estas sim, por presunção legal, visto que foi baseado nos dados colhidos na documentação contábil que foi apresentada. Caso houvesse outros documentos que o infirmasse, estes se prestariam para afastar a acusação de omissão de vendas. Ou seja, houve um fato conhecido, a partir do qual se inferiu um fato desconhecido, tido como certo pela presunção.

É de bom alvitre ressaltar que, sendo a recorrente detentora de toda documentação fiscal e contábil, e sendo a obrigação do contribuinte manter sob sua guarda os documentos que serviriam de base para afastar a presunção legal estabelecida pelo artigo 646, do RICMS/PB, não seria lógico pretender que o FISCO produzisse provas que estão em poder do sujeito passivo, mormente o fato de que cabe ao contribuinte o ônus de provar o fato impeditivo do direito constituído na relação tributária.

Em relação ainda a esta matéria, a empresa autuada teve durante todo o procedimento fiscalizatório, conforme anteriormente comentado, a oportunidade de apresentar as provas documentais necessárias à realização da auditoria, conforme notificação existente no Termo de Início de Fiscalização, fls. 6 e 7, e as necessárias para a desconstituição do feito acusatório na fase de Impugnação e de Recurso Voluntário, e não o fez.

Portanto, diante de tais considerações indefiro o pedido de nulidade da autuação.

No aspecto meritório, primeiramente a recorrente alega que, em suas palavras, "...como se confere dos documentos anexos, em todos os exercícios mencionados o recorrente pagou, a título de duplicatas, valores consideravelmente superiores aos indicados nas planilhas que instruem o auto de infração". Contudo, não foram trazidos aos autos nenhum documento mencionado pela autuada, de forma que se torna argumento inócuo diante da ausência de provas materiais.

O outro argumento trazido em sua peça recursal é que teria havido um grave erro por parte da auditoria, por ter considerado as diferenças apuradas como passivo fictício de um exercício no saldo da conta fornecedores do período seguinte. Fato que se repetiu em todos os períodos levantados.

Neste ponto, assiste razão à recorrente, já que o passivo fictício caracterizado em um exercício deve ser deduzido do saldo da conta fornecedores do exercício seguinte, pois do contrário estaríamos cobrando os valores em duplicidade, caracterizando-se o *bis in idem*.

Portanto, devem ser corrigidas as diferenças apuradas das contas fornecedores, excluindo o valor de R\$ 78.308,24, referente ao passivo fictício detectado em 2007, do saldo de 2008, e R\$ 115.315,22 do saldo referente a 2009, conforme abaixo demonstrado:

#### EXERCÍCIO DE 2007

Saldo apresentado no Balanço em 31/12/2007	183.381,32
--	------------

Duplicatas apresentadas pagas em 2008 (-)	105.073,08
---	------------

Passivo fictício	78.308,24
------------------	-----------

ICMS DEVIDO	13.312,40
-------------	-----------

#### EXERCÍCIO DE 2008

(1) Saldo apresentado no Balanço em 31/12/2008	213.745,13
--	------------

(2) Duplicatas apresentadas pagas em 2009 (-)	98.429,91
---	-----------

Diferença (1) - (2)	115.315,22
---------------------	------------

Passivo fictício de 2007 (-)	78.308,24
------------------------------	-----------

Passivo fictício de 2008 37.006,98

*ICMS DEVIDO* 6.291,19

#### EXERCÍCIO DE 2009

(1) Saldo apresentado no Balanço em 31/12/2009 317.185,72

(2) Duplicatas apresentadas pagas em 2010 (-) 71.784,07

Diferença (1) - (2) 245.401,65

Passivo fictício de 2007 (-) 78.308,24

Passivo fictício de 2008 (-) 37.006,98

Passivo fictício de 2009 130.086,43

*ICMS DEVIDO* 22.114,69

Em relação à penalidade aplicada, que teve por fundamento o artigo 82 da Lei nº 6.379/96, comungo com a decisão da instância preliminar, pois este sofreu alteração com o advento da Lei nº 10.008, de 05/06/2013, reduzindo as sanções nele estabelecidas, produzindo seus efeitos a partir de 01/09/2013.

No caso em tela, trata-se de ato pretérito não definitivamente julgado, devendo, portanto, serem aplicadas às infrações insertas na inicial em conformidade com o disposto no art. 106, II, "c", do CTN, que autoriza a aplicação retroativa de sanções mais benéficas para os fatos ora em análise, em respeito ao Princípio da Legalidade. Senão vejamos:

#### *Código Tributário Nacional*

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade

à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

### Lei nº 10.008/13

Art. 1º Os dispositivos da Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996, a seguir enunciados, passam a vigorar com as seguintes redações:

(...)

XII - o “caput” do inciso V do art. 82:

“**V - de 100% (cem por cento):**”; (g.n.)

Assim, após a análise acima abordada, deve sofrer reparo o crédito tributário veiculado também quanto à **sanção aplicada**, devendo esta ser reduzida em 50%.

Após a análise acima abordada, deve o crédito tributário ser constituído consoante o quadro resumo abaixo demonstrado:

INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO			CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO			VALORES EXCLUÍDOS	
		ICMS	MULTA	C. TRIB.	ICMS	MULTA	C. TRIB.	ICMS	MULTA
1	2007	3.524,78	7.049,56	10.574,34	-	-	-	3.524,78	7.049,56
	2008	62.998,30	125.996,60	188.994,90	-	-	-	62.998,30	125.996,60
	2008	6.564,09	13.128,18	19.692,27	-	-	-	6.564,09	13.128,18

	2009	9.400,15	18.800,30	28.200,45	-	-	-	9.400,15	18.800,30
2	2007	13.312,40	26.624,80	39.937,20	13.312,40	6.656,20	19.968,60	0,00	19.968,60
	2008	19.603,59	39.207,18	58.810,77	6.291,19	3.145,60	9.436,79	13.312,40	36.061,59
	2009	41.718,28	83.436,56	125.154,84	22.114,69	11.057,35	33.172,04	19.603,59	72.379,22
<b>TOTAL</b>		<b>157.121,59</b>	<b>314.243,18</b>	<b>471.364,77</b>	<b>41.718,28</b>	<b>20.859,14</b>	<b>62.577,42</b>	<b>115.403,31</b>	<b>293.384,04</b>

Ref. Infração:

1 - AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CTE. DO ANEXO 05 SEM N. FISCAL;

2 - PASSIVO FICTÍCIO (obrigações pagas e não contabilizadas).

Por todo exposto,

**VOTO** pelo recebimento dos recursos hierárquico, por regular, e voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* do primeiro, e *provemento parcial* do segundo, alterando a decisão monocrática quanto aos valores, que julgou *parcialmente procedente*, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000068/2012-78, lavrado em 7 de fevereiro de 2012, contra a empresa A B CAVALCANTI & CIA LTDA. (CCICMS: 16.119.242-4), declarando devido o crédito tributário no montante de R\$ 62.577,42 (sessenta e dois mil, quinhentos e setenta e sete reais e quarenta e dois centavos), constituído do valor de ICMS de R\$ 41.718,28 (quarenta e um mil, setecentos e dezoito reais e vinte e oito centavos), por infringência artigos 158, I e 160, I, c/ fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96, e da multa por infração, no importe de R\$ 20.859,14 (vinte mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e quatorze centavos), com fulcro no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que CANCELO, por indevida, a quantia de R\$ 408.787,35, sendo R\$ 115.403,31, de ICMS, e R\$ 293.384,04, a título de multa por infração, pelos fundamentos acima expostos.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 21 de outubro de 2016.

**PETRONIO RODRIGUES LIMA**  
**Conselheiro Relator**