



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

Processo nº 004.695.2011-6

Recursos HIE/VOL/CRF Nº 792/2014

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

1ª Recorrida: ALUMINIUS IND. E COM. DE ESQUADRIAS LTDA.

2ª Recorrente: ALUMINIUS IND. E COM. DE ESQUADRIAS LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO.

Autuante(s): MANAÍRA DO CARMO D. A. DE MELO E JAIMAR M. DE SOUZA.

Relatora: CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. ACOLHIMENTO PARCIAL. CONTA MERCADORIAS. PREJUÍZO BRUTO. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO FISCAL. REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA. ATIVIDADE EXCLUSIVA DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPROPRIEDADE NA APLICAÇÃO DA TÉCNICA. EXCLUSÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS TRIBUTÁVEIS. CARACTERIZAÇÃO. PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE SAÍDAS. TERMO DE INFRAÇÃO CONTINUADA. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO E PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

- Excluída a exação fiscal consistente do lançamento de ofício efetuado por meio do Termo de Infração Continuada, que complementou o crédito tributário referente à acusação de omissão de saídas tributáveis configurada mediante passivo fictício, haja vista que sua confecção se deu após o prazo decadencial de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado.

- Excluída a acusação de falta de estorno em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal detectada mediante a caracterização de prejuízo bruto com mercadorias, devido à impropriedade na aplicação da técnica de aferição da situação fiscal do contribuinte que exerce atividade exclusiva de industrialização.

- Confirmado que as aquisições de mercadorias se verificaram com receitas oriundas de omissão de saídas pretéritas presumidas mediante a falta de registro das respectivas notas fiscais nos livros próprios, porquanto ausente a contraprova nos autos.

- Diante da apresentação de provas da improcedência de uma parte da acusação fiscal assentada na presunção relativa da ocorrência de omissão de saídas tributáveis evidenciadas mediante a manutenção no passivo de pagamentos efetivados e não registrados nos seus registros contábeis, confirma-se parcialmente o lançamento de ofício que denuncia a recorrente pela prática irregular de passivo fictício.

- Reduzida a penalidade por força de lei posterior mais benigna.

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

A C O R D A M os membros da **1ª Câmara** de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos recursos *hierárquico*, por regular, e *voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento* do primeiro e *parcial provimento* do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 933000008.09.00000821/2010-63 (fls. 3 e 4), datado de 15/12/2010, complementado pelo Termo de Infração Continuada, de fl. 840, ambos lavrados contra ALUMINIUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ESQUADRIAS LTDA., inscrita no CCICMS sob nº 16.113.044-5, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o ICMS no valor de R\$ 35.896,73 (trinta e cinco mil, oitocentos e noventa e seis reais e setenta e três centavos), por infração aos artigos 158, I e 160, I, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de R\$ 35.896,73 (trinta e cinco mil, oitocentos e noventa e seis reais e setenta e três centavos), nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.008/2013, perfazendo um crédito tributário no total de R\$ 71.793,46 (setenta e um mil, setecentos e noventa e três reais e quarenta e seis centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 96.757,56 (noventa e seis mil, setecentos e cinquenta e sete reais e cinquenta e seis centavos), divididos em valores iguais de ICMS e de multa por infração.

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

P.R.I.

Primeira Câmara, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 25 de agosto de 2017.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Cons^a. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros da 1ª Câmara, GILVIA DANTAS MACEDO, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA e NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO.

Assessora Jurídica

#

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os recursos hierárquico e voluntário interpostos contra a decisão monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0000o821/2010-63 (fls. 2 e 3), lavrado em 15 de dezembro de 2010, contra a autuada, ALUMÍNIUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ESQUADRIAS LTDA., acima identificada, mediante o qual esta é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:

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

- FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios”.

- 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 pagamento do imposto devido, constatado mediante a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas.”

De acordo com a referida peça acusatória, as irregularidades teriam acontecido durante os exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008.

Por considerarem infringidos os arts. 85, III, 158, I, e 160, I, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, os autuantes procederam ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 82.722,88, ao mesmo tempo em que sugeriram a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 165.445,76, nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de R\$ 248.168,64.

Documentos instrutórios constam às fls. 5 - 70: Termo de Início de Fiscalização, Ordem de Serviço Normal, demonstrativos (reconstituição da Conta Fornecedores,/2005/2006/2007/2008, Demonstrativos do Pagamentos Ref. Ao Saldo Anterior/2005/2006/2007/2008, Demonstrativos dos Pagamentos das Compras A Prazo do Exercício/2005/2006/2007/2008, Demonstração dos Pagamentos Ref. Ao Saldo Anterior/2005/2006/2007/2008, Demonstração das Compras A Prazo no Exercício/2005/2006/2007/2008, Movimentação da Conta Mercadorias Lucro Real/2005/2006/2007/2008, Demonst. Das N. Fiscais de Entrada Não Registradas/2005/2006/2007/), Resumo de Auditoria Fiscal, Termo de Encerramento de Fiscalização.

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, em 27/12/2010 (conforme atesta o comprovante de ciência e entrega do auto infracional, assinado por seu receptor), a autuada apresenta defesa tempestiva (fls. 73 - 89), alegando preliminar de decadência dos créditos tributários ocorridos até 26/12/2005, ao fundamento do art. 150, § 4º do CTN.

No mérito, argumenta a seu prol que não tem suporte a acusação de falta de estorno de crédito fiscal (Prejuízo Bruto com Mercadorias), tendo em vista que remessas para industrialização por encomenda foram consideradas pela Fiscalização como sendo compras/aquisições, de sorte que nada teriam a ver com compras para revenda.

Quanto à delação de omissão de saídas pretéritas constadas mediante falta de lançamento de notas fiscais de entradas nos livros próprios, esta também não procederia, haja vista que decorreria de equívoco da Fiscalização, quando procurou o registro das notas fiscais nas páginas erradas do livro.

Acresce que as notas fiscais censuradas pela Fiscalização foram registradas no Registro de Entradas, no mês do recebimento, e não no mês em que foram emitidas.

Relativamente à denúncia de manutenção de passivo fictício, alega a sua improcedência, ao fundamento de que, em alguns casos a autoridade fiscal arrolou como obrigações títulos e operações que não gozam dessa qualidade. Todavia, não poderiam ser contabilizadas, como de fato não foram, por se baseia na localização efetuada pela Fiscalização de notas fiscais de aquisição representativas de remessas para industrialização por conta e ordem de terceiro, de modo que pertence a este a responsabilidade pelo pagamento das duplicatas relativas as essas notas fiscais.

Nesse contexto, afirma que as duplicatas, em relação as quais a autoridade fiscal aponta como sendo correspondentes às notas fiscais em questão, não foram sacadas contra a reclamante, apesar de a indicação dessas duplicatas constar no corpo das notas de remessa, mas o fato é que se trata de títulos emitidos contra o adquirente e encomendante da industrialização.

Afirma que, além disso, quanto ao remanescente das notas fiscais de entradas, a Fiscalização equivocadamente deu por quitados na data do vencimento estampada nos títulos que se encontram sob protesto, justamente porque não foram pagos.

Acresce que essas duplicatas foram quitadas com muito atraso, algumas apenas em 2010, razão por que chegaram a ser protestadas pelos credores, de modo que, se a obrigação não havia sido quitada, a seu ver não há que se falar em passivo fictício.

Ao final, pede que seja reconhecida a decadência do crédito fiscal referente ao período que vai até 26/12/2010 e que seja julgado totalmente improcedente o auto infracional.

Junta documentos às fls. 90 – 93.

Em 18 de abril de 2011, a autuada promove a juntada de nova peça de defesa, às fls. 95 – 99, justificando que sua apresentação se deveu ao fato de que somente recebeu os livros e demais documentos fiscais que embasaram a atividade de lançamento no dia 24/1/2011, de forma que, na prática, teve menos de 48h para analisá-los e elaborar sua primeira peça de impugnação.

Argumenta que a incorreção de pontos apresentados na primeira peça impugnatória se deveu ao fato de a sua abordagem haver se verificado sem provas documentais, de modo que desta feita, corrigindo-os, em relação à acusação de passivo fictício, esta seria improcedente, haja vista que, diferentemente do que foi dito anteriormente, em razão de estarem quitadas e descritas na contabilidade todas as obrigações arroladas no auto infracional, cujas provas se constata no livro razão e respectivos comprovantes de pagamento.

Junta documentos às fls. 101 - 813.

Instados a prestar informações, às fls. 816 - 818, os autuantes se manifestam pela parcial procedência do auto infracional, por reconhecerem como incabível a aplicação da técnica do Levantamento da Conta Mercadorias Lucro Real, fazendo observar que, nesse caso, *“apesar de constar no CNAE da empresa, e até na sua Razão Social, a atividade de comércio e indústria, fizemos uma visita no estabelecimento e constatamos que ela só exerce a atividade de indústria, fato esse reforçado quando analisamos a sua escrita fiscal e contábil e confirmamos que não havia nem compras, nem vendas e nem estoque de mercadorias para revenda registrados, dessa forma, não caberia esse tipo de levantamento fiscal, mas, sim, o Resultado Industrial”*.

Relativamente às notas fiscais de entradas não registradas, pugnam pela manutenção da respectiva acusação, ante o fato de se tratar de procedimento contra o qual nenhuma manifestação de discordância fora esboçado pela reclamante, a quem compete o ônus da prova da improcedência.

No que toca às manifestações contra a delação de passivo fictício, os representantes fazendários observam que *“considerando as alegações da litigante e de posse dos livros contábeis, devidamente autenticados, procedemos a um novo levantamento fiscal”*.

Diante do que, após promoverem correções no levantamento do Passivo Fictício, os contestantes apresentam novos valores de ICMS a recolher, os quais consignam redução em relação aos originalmente lançados, exceto quanto ao exercício de 2006, que apresentou aumento no imposto e foi objeto do Termo de Infração Continuada, anexo aos autos, na fl. 840.

Com essas providências, o crédito tributário referente ao ICMS passou a se constituir do valor de R\$ 37.449,36.

Juntam documentos às fls. 819 – 826.

Promovida por via postal (fl. 832) a ciência da autuada sobre a lavratura da mencionada peça complementar, esta não apresentou impugnação.

Após a prestação de informação sobre inexistir antecedentes fiscais da acusada (fl. 833), os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde se deu sua distribuição à julgadora fiscal, Gílvia Dantas Macedo, que decidiu pela *parcial procedência* do auto de infração, por concluir, a referida autoridade julgadora, como fulminados pela decadência apenas os créditos tributários relacionados à falta de estorno (Prejuízo Bruto) com mercadorias e relacionados ao período anterior a dezembro de 2005, ao fundamento do art. 150, § 4º, do CTN. Ao mesmo tempo, entendeu como não atingidos por essa forma de extinção os créditos tributários relacionados a essa acusação e correspondentes aos demais períodos, 2006, 2007 e de 2008, bem como os relativos às acusações de falta de lançamento de notas fiscais de entradas nos livros próprios (omissão e saídas pretéritas), verificada nos exercícios de 2005, 2006 e 2007, e ao Passivo Fictício, constado nos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008, ao alicerce do art. 173, I do CTN.

No mérito, a referida autoridade julgadora decidiu pela improcedência da delação relacionada à falta de estorno, nos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008, ao fundamento da impossibilidade de se subsumir o fato à norma de regência, e no que toca à delação sobre Passivo Fictício, concluiu pela pertinência das correções promovidas pela Fiscalização no respectivo levantamento. Manteve, ainda, o lançamento do ICMS relativo à acusação de omissão de saídas pretéritas (N. Fiscais de aquisição não lançadas), correspondente a 2005, 2006 e 2007.

Reduziu, por fim, a mencionada autoridade julgadora, o valor da penalidade, com base no art. 106, II, “c” do CTN, ante o advento de lei posterior mais benigna – Lei nº 10.008/2013, de forma que o crédito tributário ficou restrito ao montante de R\$ 74.898,72, constituído de valores iguais de ICMS e de multa infracional.

Seguindo os trâmites processuais, deu-se interposição de recurso hierárquico e, promovida à autuada a regular ciência da decisão monocrática (conforme atestam os documentos de fls. 858 - 860), esta interpõe recurso voluntário (fls. 862 – 882), alegando a decadência dos créditos tributários referentes à acusação de falta de estorno (Prejuízo Bruto) com mercadorias, ocorridos entre 1/1/2005 a 26/12/2005, ao fundamento do art.150, § 4º do CTN, visto que sua ciência se verificou em 27/12/2010, após o prazo decadencial de cinco anos contados do fato gerador.

Quanto as demais delações, apresenta basicamente as mesmas razões aduzidas na instância “a quo”, as quais acresce apenas que o pagamento das duplicatas foi efetuado e registrado como tal, na contabilidade da empresa, na mesma data da quitação, e que tão-somente as duplicatas nº 87959 e 260, referentes às notas fiscais de mesma numeração, não se encontrariam nessa situação, ante o fato de que seriam representativas de operações de remessa para industrialização, cuja a obrigação do pagamento compete ao terceiro, contratante do serviço de industrialização.

Ao final, pugna pelo reconhecimento da decadência do crédito fiscal referente ao período que vai até 26/12/2010, deferindo-se a preliminar suscita, bem como a improcedência dos demais lançamentos, acolhendo-se as razões de mérito aduzidas na peça recursal.

Mediante contra-arrazoado, os autuantes discordam da decisão singular que acolheu a decadência dos créditos tributários referentes à falta de estorno (Prejuízo Bruto), no que pertine ao período de anterior a dezembro de 2005, por entenderem que o fato se regula pelo art. 173, I do CTN.

Quanto ao remanescente do decisório monocrático, os autuantes se manifestam concordantes com o desfecho atribuído naquela instância, alegando, para tanto, que, no recurso que interpôs, a autuada não trouxe aos autos nenhum fato novo capaz de ensejar a sucumbência do levantamento fiscal, pois suas alegações são frágeis e desprovidas de prova material.

Ao final, pedem a manutenção da decisão singular.

Aportados os autos nesta Casa, estes foram distribuídos a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento.

Está relatado.

VOTO

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada que, de acordo com o libelo basilar, consiste na prática ilegal de (a) falta de estorno – Prejuízo Bruto com mercadorias -, verificado nos períodos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008, (b) omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, evidenciada mediante o não registro de notas fiscais de aquisição nos livros próprios do seu estabelecimento, nos exercícios de 2005 (junho e dezembro), 2006 (maio, agosto e novembro) e 2007 (junho), bem como (c) omissão de saídas de mercadorias tributáveis, constatada mediante a detectada de Passivo Fictício, nos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008, acarretando, tais fatos, falta de recolhimento do ICMS devido.

Antes, porém, insta declarar a regularidade formal do auto de infração, visto que este atende aos requisitos do art. 142 do CTN.

Insta declarar também a tempestividade na interposição da peça recursal (Aplicação do art. 77, *caput*, da Lei n. 10.094/2013).

Passemos a preliminar de decadência do crédito tributário, suscitada pela recorrente, relativamente ao período anterior a 26/12/2005, o qual corresponde à delação de “*FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) -Utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição (prejuízo bruto com mercadorias), resultando na obrigação de recolhimento do imposto estadual.*”

Como se sabe, o Código Tributário Nacional - CTN estabelece, como regra geral, que a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário, pelo lançamento, em até 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo encontra-se inserido no artigo 173, I, da do referido diploma legal, cuja redação foi recepcionada pela legislação tributária estadual, consoante se infere da norma constante no artigo 23 da Lei n° 10.094/2013, infra:

Art. 23. *O direito de constituir o crédito tributário **extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.***

Por outro lado, a espécie tributária do ICMS se caracteriza por ser um imposto atrelado ao lançamento por homologação, segundo o qual cumpre ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, conforme a dicção do art. 150, § 4º do CTN, *verbis*:

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

(...)

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

Assim, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, apura, informa e paga a parcela correspondente à obrigação tributária, que posteriormente deve ser aferida pelo Fisco.

Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita, pelo decurso do prazo legal (art. 150, § 4º, do CTN, acima transcrito).

Ainda na esteira do CTN a legislação estadual da Paraíba, considerando que, com a entrega da declaração pelo sujeito passivo ao Fisco, este detém as informações prestadas pelo contribuinte, adotou, através da Lei nº 10.094/2013, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador, nos casos em que o contribuinte tenha realizado a entrega da declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou recolhido o imposto a menor do que o declarado, conforme prevê o art. 22, § 3º, que abaixo reproduzo:

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

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

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

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

Como se observa, tanto o art. 150, § 4º do CTN, como o art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, remetem à data de ocorrência do fato gerador a contagem do lustro decadencial, repise-se, em caso de entrega de declaração de informações fiscais à Fazenda Estadual ou de recolhimento a menor do que o declarado.

Passado este prazo, sem qualquer providência por parte da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, perecendo o direito do Fisco de constituir o crédito tributário por meio de lançamento de ofício, exceto se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Logo, caso o sujeito passivo registre incorretamente o débito do imposto ou apure de forma indevida o montante a pagar, tem o Fisco o prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para lançar de ofício a diferença porventura verificada, conforme dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN, e. o art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, não cabendo, a meu ver, outra interpretação para deslocamento desse marco.

Não se perca de vista que, não havendo antecipação do pagamento nem a entrega da declaração, a diferença encontrada deve ser providenciada pela Fazenda Estadual, através de lançamento de ofício, nessas circunstâncias, contando-se o prazo decadencial a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma prescrita pelo art. 173 I, do CTN. Com efeito, diante da inexistência de quaisquer dessas atividades do contribuinte - entrega de declaração de informações fiscais à Fazenda Estadual ou recolhimento a menor do tributo do que o valor declarado – não há o que ser homologado, pois, por óbvio, a homologação não se opera no vazio. Dito de outro modo, a ausência dessas atividades subtrai ao Fisco o conhecimento sobre a ocorrência do fato gerador. Nesse caso, não é razoável esperar que dentro do prazo disposto no art. 150, § 4º do CTN a Fazenda promova a homologação daquilo que não conhece.

Nesta toada, verifica-se que, no caso dos autos, o conhecimento do Fisco se consubstanciou tanto pelo recolhimento a menor do ICMS, em consequência do aproveitamento do crédito considerado indevido, porque não estornado, ante a configuração de prejuízo bruto, no período de 1/1/2005 a 31/12/2005, diante da apuração incorreta efetuada pelo contribuinte, até final do período de dezembro/2005, sobre o montante a pagar de ICMS, como, também, pela declaração por este prestada no início do mês seguinte (janeiro/2006), sobre o resultado da apuração do período anterior.

Com efeito, por somente ser possível a detecção do prejuízo bruto com mercadorias ao final do exercício considerado, é nesse período de apuração que tem vez o estorno do crédito fiscal indevidamente aproveitado, porque efetuado apesar da saída abaixo do custo da aquisição.

Assim, tendo o sujeito passivo prestado a devida declaração ao Fisco, aplica-se a regra do art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, cabendo à fiscalização se pronunciar, sobre os valores declarados e recolhidos, no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, como disciplina a norma de regência.

No caso do ICMS, que tem o fato gerador efetivado em um único ato – a saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou industrial que, em cumprimento a determinada legalidade, agrupa o dever de antecipar o recolhimento do imposto devido, depois de compensar o débito com o crédito e apurar saldo devedor do tributo -, a regra da decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN, deve-se tomar por base, o débito fiscal apurado na Conta Gráfica, porque é representativo do fato gerador do ICMS, que consiste na saída de mercadorias de forma documentada.

Esse é o entendimento adotado no STJ, conforme se depreende dos fragmentos do voto proferido pelo ministro Benedito Gonçalves nos autos do AgRg no REsp 1.199.262/MG, que bem esclarece a matéria:

“A circunstância apontada pela parte embargada, de que a autuação decorreu de creditamento indevido, é desinfluyente para a solução da controvérsia em comento. Com efeito, como veremos adiante, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. Frise-se, ainda, que, diferentemente do sustentado pela parte embargada, o fato gerador de que trata o art. 150, 4º do CTN se refere ao do débito não adimplido (saldo devedor) e não dos créditos que supostamente foram indevidamente utilizados.”

(Grifo não constante do original).

Seguindo este raciocínio, considerando que o débito fiscal apurado ao final do período é representativo da saída de mercadorias, esta, sim, fato gerador do ICMS, no caso das saídas abaixo do custo da aquisição, cuja detecção somente é possível quando findo o exercício, mediante o levantamento da Conta Mercadorias/Lucro Real, é a partir do último período de apuração do exercício – dezembro – que se dá o marco inicial do qual tem início a contagem do prazo de cinco anos para lançar de ofício o débito fiscal apurado, sob pena de decadência caso essa providência não seja tomada no citado lapso temporal.

Efetivamente, considerando que o crédito indevido não estornado não constitui fato gerador do ICMS, mas, sim a saída de mercadorias, representada pelo débito fiscal referente ao último período de apuração do exercício, quando, então, não se verificou o estorno do crédito fiscal indevidamente aproveitado, não há dúvidas que é a partir desse período que tem início a contagem do referido prazo para o Fisco lançar de ofício o crédito tributário detectado nesse levantamento fiscal.

Nesse contexto, o enxerto de crédito, tido como indevido, por falta de estorno do valor correspondente ao Prejuízo Bruto (saídas de mercadorias abaixo do custo da aquisição), caracteriza inobservância ao princípio da não-cumulatividade, na medida em que deflagra o surgimento de um saldo devedor inferior e, conseqüente, supressão de pagamento do valor devido.

Tomando-se o contexto acima explicitado, no caso dos autos, a recorrente deveria ter realizado o estorno do crédito na apuração de dezembro/2005, contudo não o fez.

Desse modo, considerando que o pórtico acusatório foi lavrado em 15/12/2010, com efetiva ciência em 27/12/2010, entendo que a decadência não se efetivou quanto ao crédito tributário relativo ao prejuízo bruto configurado em 2005.

Diante do que, declaro não atingido pela decadência o crédito tributário referente a 2005, dado que o estorno do valor correspondente deveria ter sido realizado na apuração do período de dezembro, desse exercício, cujo débito fiscal detectado, por ser representativo do fato gerador (saída) que ocorreu com valor inferior às entradas, quando compensado com o crédito pelas entradas, demandava o estorno, a fim de dar aplicabilidade ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Pela mesma razão, entendo que ficaram a salvo da decadência os créditos tributários relacionados aos demais períodos da infração em comento (2006, 2007 e 2008), afinal seu lançamento, que se completou com a ciência regular, ocorreu após o prazo de cinco anos contados dos respectivos fatos geradores (Art. 150, § 4º, do CTN).

Quanto aos lançamentos correspondentes às acusações de omissão de saídas – detectada por falta

de registro de notas fiscais de aquisição/entradas nos livros próprios e constatada mediante a manutenção de Passivo Fictício – nos exercícios de 2005 a 2008, declaro a sua regularidade, por entender que se regem pelo art. 173, I do CTN e, portanto, ficaram a salvo da decadência, pois, não tendo havido antecipação do pagamento nem a entrega da declaração, a diferença encontrada deve ser providenciada pela Fazenda Estadual, através de lançamento de ofício. Exceção se dá quanto ao Termo de Infração Continuada, de fl. 840, tendo em vista que, apesar de sua lavratura ter se verificado ainda dentro do prazo decadencial, que se regula pelo art. 173, I do CTN, sua ciência se deu em 28/2/2012, isto é, após o referido prazo, que findou em 31/12/2011.

Repetindo o que consta acima explicitado, diante da inexistência de quaisquer dessas atividades do contribuinte - entrega de declaração de informações fiscais à Fazenda Estadual ou recolhimento a menor do tributo do que o valor declarado – não há o que ser homologado, pois, por óbvio, a homologação não se opera no vazio.

Diante do que, declaro a decadência de uma parte do crédito tributário apurado, precisamente quanto aos valores lançados por meio do Termo de Infração Continuada, reformando, nesse quesito, a decisão singular.

DECISÃO DAS QUESTÕES DE MÉRITO

1) Falta de estorno (Prejuízo Bruto com Mercadorias) – Exercícios de 2005 (dezembro), 2006, 2007 e 2008.

O referido procedimento fiscal revela-se adequado à empresas que detém regime de tributação baseado no lucro real, que por óbvio mantém escrituração contábil regular, o que descarta a possibilidade de utilização do levantamento da Conta Mercadorias com arbitramento de lucro nos moldes estabelecidos no art. 643, §§ 4º e 3º do RICMS.

Assim, tem-se por legítimo o procedimento utilizado pela fiscalização, qual seja o levantamento da Conta Mercadorias com base na apuração de lucro real, cuja finalidade consiste em detectar se, em determinado período, o total das saídas de mercadorias tributáveis foi inferior ao seu custo de aquisição (Custo das mercadorias vendidas – CMV), sem, obviamente, especificar quais seriam as saídas com mercadorias que provocaram o resultado negativo (prejuízo bruto).

Destarte, em observância ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, consolidado pelo método de compensação de créditos e débitos do imposto, se as vendas de mercadorias tributáveis apontam valor total inferior ao CMV, impõe-se a necessidade de o contribuinte estornar o

crédito fiscal na mesma proporção da redução detectada (prejuízo), consoante estabelece o art. 85, III do RICMS/PB, *in verbis*:

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

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

Em função de o procedimento de fiscalização adotado (Conta Mercadorias Lucro Real), cujo resultado aponta que, durante o exercício, o total das vendas foi inferior ao CMV, **não há permissão legal para que sejam mantidos os créditos fiscais do contribuinte, daí a necessidade do respectivo estorno, proporcionalmente ao prejuízo suportado.** Neste caso, dada à impossibilidade de identificação das operações de entrada, o valor do estorno deve ser calculado nos termos estabelecidos pelo § 3º, II, *in fine*, do art. 85:

Art. 85. [...]

3º *Na determinação do valor a estornar, observar-se-á o seguinte:*

[...]

II - não sendo possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada da mercadoria, ou se as alíquotas forem diversas, em razão da natureza das operações, aplicar-se-á a alíquota da operação preponderante, se possível identificá-la, ou a média das alíquotas vigentes para as diversas operações de entrada, ao tempo do estorno; (g.n)

Eis, pois, a base jurídica do referido levantamento que tem cabimento na apuração da situação fiscal de empresas que exercem atividade de compra para revenda de mercadorias.

No caso em apreço, verificado que a atividade econômica da recorrente consiste na industrialização, e não na compra mercadorias para revenda (ato de mercancia), fato confirmado pelos próprios autuantes, que mediante contrarrazoado reiteraram a alegação apresentada na contestação, na qual se posicionaram pela impropriedade da aplicação dessa técnica de fiscalização ao caso em questão, exatamente em decorrência dessa circunstância, conforme afirmaram textualmente na peça contestatória, o seguinte:

“Apesar de constar no CNAE da empresa, e até na sua Razão Social, a atividade de comércio e indústria, fizemos uma visita no estabelecimento e constatamos que ela só exerce a atividade de indústria, fato esse reforçado quando analisamos a sua escrita fiscal e contábil e confirmamos que não havia nem compras, nem vendas e nem estoque de mercadorias para revenda registrados, dessa forma, não caberia esse tipo de levantamento fiscal, mas, sim, o Resultado Industrial.”

Diante do que, verificada a impropriedade da aplicação do levantamento fiscal promovido pela Fiscalização na apuração da situação tributária da recorrente, pelos motivos acima mencionados, confirmo a decisão singular que concluiu pela improcedência do feito fiscal referente aos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008.

Falta de lançamento de notas fiscais e aquisição nos livros próprios – Omissão de saídas tributáveis pretéritas – Exercício de 2005, 2006, e 2007.

Trata-se de acusação que tem assentamento na presunção relativa prevista no *caput* art. 646 do RICMS/PB, cuja redação vigente ao tempo dos fatos geradores denunciados abaixo se confere:

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

Dessa forma, consideram-se afrontados os arts. 158, I e 160, I, do mencionado diploma legal, *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”.

Como se trata de presunção que inverte para o acusado a responsabilidade de demonstrar a insubsistência do ilícito que lhe é imputado, por ocasião d recurso voluntário, a recorrente afirma que os documentos fiscais relacionados pela Fiscalização (N. Fiscais nºs 70622, 70606, 70605, 1459979, 078676, 004528 e 150777) “foram regularmente escrituradas no aludido livro fiscal [Registro de Entradas] quando do efetivo ingresso das respectivas mercadorias no estabelecimento”.

Todavia, perscrutando os elementos constantes nos autos, a recorrente não apresentou provas do fato alegado, pois ficou apenas no campo das verbalizações.

Caso em que tem razão a Fiscalização, quando realçou mediante contrarrazoado, a falta de apresentação de provas, pela recorrente, que ensejasse modificação no lançamento de ofício em referência.

Ressalto, por fim, que a utilização da presunção relativa depende, demais disso, do atendimento às garantias individuais dos contribuintes, tais como a ampla defesa e o devido processo legal, o que foi criteriosamente observado no caso vertente, onde foram respeitados os direitos da autuada em todas as fases pelas quais perpassou o presente Processo, e atendidas as previsões normativas insertas no RICMS/PB.

Firmando convicção acerca da repercussão tributária oriunda da conduta da autuada, transcrevo jurisprudência pacífica e dominante do egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, proveniente do julgamento de caso semelhante, que deu lugar ao acórdão cuja transcrição peço vênha para fazer:

"MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM RECEITAS OMITIDAS.

A AUSÊNCIA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS CARACTERIZA A PRESUNÇÃO “JURIS TANTUM” DE QUE AS MESMAS FORAM ADQUIRIDAS COM RECEITAS OMITIDAS. Redução do “quantum” exigido tendo em vista as correções efetuadas na instância prima. Mantida a decisão recorrida.

Auto de Infração Parcialmente Procedente” (CRF-PB, Ac. nº 357/05. Relator Cons. José de Assis Lima).

Portanto, resta-me apenas confirmar a decisão singular que declarou a regularidade da acusação de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem pagamento do ICMS devido, no que tange ao valor do imposto lançado.

Passivo Fictício – Omissão de saídas tributáveis – Exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008.

Trata-se do resultado do Levantamento da Conta Duplicatas a Pagar/Fornecedores, que apurou a existência de obrigação já pagas e não contabilizadas, presumindo que ocorreram saídas tributáveis sem emissão de notas fiscais, situação que tem assentamento no art. 646 do RICMS/PB, *in verbis*:

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

A interpretação lógico-gramatical que advém da expressão em grifo é que em decorrência das vendas realizadas sem emissão de notas fiscais (recebidas extra-caixa), estas não podem ser contabilizadas, o que significa dizer que, não havendo numerário à disposição da empresa, porque o "Caixa" não registrou esses recebimentos marginais, esse expediente, pagamento de duplicatas não pode ser levado a Caixa, haja vista a insuficiência de numerário em Caixa, o que impossibilita o registro dos pagamentos. Dessa maneira, a empresa utiliza uma das diversas formas de suprimento de caixa e, dentre essas, o passivo fictício.

No caso em exame, a Fiscalização procedeu ao cotejo entre o valor do saldo em balanço com as duplicatas que representariam esse saldo. Considerando a data da quitação das duplicatas é possível aferir se há ou não passivo fictício, caracterizado pelas duplicatas quitadas antes do balanço, porém pendentes de baixa na contabilidade.

A recorrente advoga que, ao contrário do entendimento da Fiscalização, *"todas as duplicatas mencionadas no auto de infração foram regularmente baixadas na contabilidade, no momento oportuno"*, e que *"o pagamento das duplicatas em questão foi feito e registrado [...] na data mesma da quitação"*.

Todavia, a documentação trazida pela recursante não comprova seu alegado.

Quanto às duplicatas nºs 87959 e 260, sobre as quais diz que *"não se encontram nessa situação*

pelo fato de tratarem-se de notas fiscais representativas de remessas para industrialização, cujas obrigações de pagamento, por isso mesmo, incumbiam ao contratante da industrialização, e não a ela, recorrente”, verifica-se que, relativamente a primeira, esta sequer fez parte do procedimento fiscal, daí não haver pertinência a afirmativa da recorrente, para o fim de reduzir a diferença tributável apurada. No que se refere a segunda duplicata, realmente esta fez parte do procedimento da Fiscalização, entretanto, a recorrente não trouxe provas do alegado.

Diante do que, assiste razão à Fiscalização, quando esta afirma no contrarrazoado, que a recorrente *“não trouxe aos autos nenhum fato novo capaz de ensejar a sucumbência do levantamento fiscal apresentado”*.

Quanto às correções efetuadas pelos autuantes, no procedimento fiscal relativo à acusação de Passivo Fictício, reputo-as pertinente, razão por que, corroboro em todos os seus termos esses ajustes, com exceção das correções do exercício de 2006, que demandaram a lavratura do Termo de Infração Continuada, de fl. 840, cujo afastamento se verificou em razão da decadência do seu lançamento, conforme decisão no âmbito preliminar.

Neste sentido, como a recursante não trouxe elemento probatório que pudesse desconstituir *in totum* a constatação da existência do ilícito materializado na exordial, tem-se por diagnosticada em parte a ocorrência do passivo fictício.

Penalidade

Com o advento da Lei nº 10.008/13 (DOE de 8/6/13) que produziu efeitos a partir de 1º/9/2013, as penalidades relacionadas às infrações por descumprimento da obrigação principal correspondente ao ICMS passaram a ser estabelecidas com patamar inferior ao que previam os dispositivos correlatos, previstos na Lei Estadual nº 6.379/96.

Considerando essa circunstância, e, principalmente, o Princípio da Retroatividade da Lei Mais Benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, entendo cabível a aplicação da multa por infração, disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração, antes consistentes no percentual de 200% sobre o valor do ICMS, passaram ao percentual de 100% sobre o valor do imposto devido.

Em decorrência do que o crédito tributário devido passa aos seguintes valores:

Crédito Tributário Devido

Infração	Período Inic.	Período Fin.	ICMS	M. por Infr.	Total
Falta de estorno – Prej Bruto c/ Merc.	01/01/2005	31/12/2005	0,00	0,00	0,00
Falta de estorno – Prej Bruto c/ Merc.	01/01/2006	31/12/2006	0,00	0,00	0,00
Falta de estorno – Prej Bruto c/ Merc.	01/01/2007	31/12/2007	0,00	0,00	0,00
Falta de estorno – Prej Bruto c/ Merc.	01/01/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00
Falta Lanç. NF Aquis. Livros Próprios	01/06/2005	30/06/2005	48,66	48,66	97,32
Falta Lanç. NF Aquis. Livros Próprios	01/10/2005	31/10/2005	24,62	24,62	49,24
Falta Lanç. NF Aquis. Livros Próprios	01/05/2006	31/05/2006	23,58	23,58	47,16
Falta Lanç. NF Aquis. Livros Próprios	01/08/2006	31/08/2006	132,91	132,91	265,82
Falta Lanç. NF Aquis. Livros	01/11/2006	30/11/2006	78,32	78,32	156,64

Próprios

Falta Lanç. NF Aquis. Livros Próprios	01/06/2007	30/06/2007	28,62	28,62	57,24
Passivo Fictício	01/01/2005	31/12/2005	118,78	118,78	237,56
Passivo Fictício	01/01/2006	31/12/2006	7.523,71	7.523,71	15.047,42
Passivo Fictício	01/01/2007	31/12/2007	10.311,97	10.311,97	20.623,94
Passivo Fictício	01/01/2008	31/12/2008	17.605,56	17.605,56	35.211,12
Totais	-	-	35.896,73	35.896,73	71.793,46

Pelo exposto,

VOTO pelo recebimento dos recursos *hierárquico*, por regular, e *voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento* do primeiro e *parcial provimento* do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 933000008.09.00000821/2010-63 (fls. 3 e 4), datado de 15/12/2010, complementado pelo Termo de Infração Continuada, de fl. 840, ambos lavrados contra ALUMINIUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ESQUADRIAS LTDA., inscrita no CCICMS sob n.º 16.113.044-5, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o ICMS no valor de R\$ 35.896,73 (trinta e cinco mil, oitocentos e noventa e seis reais e setenta e três centavos), por infração aos artigos 158, I e 160, I, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de R\$ 35.896,73 (trinta e cinco mil, oitocentos e noventa e seis reais e setenta e três centavos), nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei n.º 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 10.008/2013, perfazendo um crédito tributário no total de R\$ 71.793,46 (setenta e um mil, setecentos e noventa e três reais e quarenta e seis centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 96.757,56 (noventa e seis mil, setecentos

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

e cinquenta e sete reais e cinquenta e seis centavos), divididos em valores iguais de ICMS e de multa por infração.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 25 de agosto de 2017.

MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA
Conselheira Relatora