



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

**Processo nº1160512015-4**

**TRIBUNAL PLENO**

**1ªRecorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTOS DE PORCESSOS FISCAIS-GEJUP**

**1ªRecorrida:UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA.**

**2ªRecorrente:UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA.**

**3ªRecorrida:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP**

**Repartição Preparadora:CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ**

**Autuante:NEUMA OLIVEIRA RIOS**

**Relator:CONS.SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA**

**Relatora voto divergente:CONS.ªMÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS**

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE – NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS – INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO – RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO**

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a ocorrência de compras efetuadas com receita de origem não comprovada, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. In casu, o contribuinte trouxe elementos que evidenciaram a insubsistência parcial da acusação, fazendo sucumbir parcela significativa do crédito tributário originalmente lançado. Ajuste realizado.

- A exigência de ICMS em operação de saída não se sustenta quando comprovado que, não obstante a nota fiscal de venda ter sido emitida, o fato gerador não se efetivou, em razão de a operação haver sido anulada com a emissão de nota fiscal de entrada.

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

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria e de acordo com o voto do relator do voto original, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovisionamento do primeiro e provimento parcial do segundo, para alterar, quanto aos valores, a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001293/2015-74, lavrado em 11 de agosto de 2015 contra a empresa UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 49.002,60 (quarenta e nove mil, dois reais e sessenta centavos), sendo R\$ 24.501,30 (vinte e quatro mil, quinhentos e um reais e trinta centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I; 160,

I c/c 646, todos do RICMS/PB e R\$ 24.501,30 (vinte e quatro mil, quinhentos e um reais e trinta centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancela, por indevido, o montante de R\$ 782.436,50 (setecentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e trinta e seis reais e cinquenta centavos), sendo R\$ 400.825,99 (quatrocentos mil, oitocentos e vinte e cinco reais e noventa e nove centavos) de ICMS e R\$ 381.610,51 (trezentos e oitenta e um mil, seiscentos e dez reais e cinquenta e um centavos) de multas por infração

P.R.I

Tribunal pleno de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 25 de outubro de 2019.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA  
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal pleno de Julgamento, acompanhando o voto vencedor: ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO. CHRISTIAN VILAR DE QUEIROZ (SUPLENTE), MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, PETRONIO RODRIGUES LIMA e THAÍS GUIMARAES TEIXEIRA. Acompanhando o voto divergente: DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR  
Assessora Jurídica

#VOTO PARCIALMENTE DIVERGENTE

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Senhora Assessora Jurídica e demais serventuários deste Órgão Colegiado.

Em sessão realizada nesta Corte de Justiça Fiscal no dia 11 de outubro de 2019, foi proferido voto da relatoria do Cons. SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA que julgou parcialmente procedente Auto de Infração de Estabelecimento de nº 93300008.09.00001293/2015-74, lavrado em 11/8/2015, contendo a seguinte denúncia:

0009- FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS- Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saída pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestação de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota explicativa: NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO REGISTRADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS

0028- NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS- Falta de recolhimento do imposto estadual, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, deixou de lançar nos Livros Registro de Saída e de Apuração do ICMS, operações de saídas de mercadorias tributáveis e/ou as prestações de serviços realizadas, conforme documentação fiscal.

Da leitura do voto surgiu a decisão da relatoria, conforme disposta na ementa, abaixo:

OMISSÃO DE AÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS- FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO- DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE- NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MARCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS- INFRAÇÃO CONFIGURADA- AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE- ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES- RECURSOS VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO- RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

*- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a ocorrência de compras efetuadas com receita de origem não comprovada, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. In casu, o contribuinte trouxe elementos que evidenciaram a insubsistência parcial da acusação, fazendo sucumbir parcela significativa do crédito tributário originalmente lançado. Ajuste realizado.*

*- A exigência de ICMS em operação de saída não se sustenta quando comprovado que, não obstante a nota fiscal de venda ter sido emitida, o fato gerador não se efetivou, em razão da operação haver sido anulada com a emissão de nota fiscal de entrada.*

*Trata-se de recurso hierárquico, nos moldes do art. 80 e recurso voluntário, nos moldes do que apregoa o artigo 77, ambos da Lei 10.094/2013, interposto contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00001293/2015-74 lavrado em 11/8/2015 (fls. 3 a 9) em desfavor da empresa UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA., inscrição estadual n.º 16.118.883-4, já devidamente qualificada nos autos.*

*Pelas infrações supramencionadas, a Autoridade Fiscal lançou, de ofício, crédito tributário na quantia total de R\$831.439,10 (oitocentos e trinta e um mil, quatrocentos e trinta e nove reais e dez centavos pela infração dos arts. 158, I e 160, I c/c art. 646 e o art. 277 c/c o art. 60, I e III todos do RICMS/PB, sendo R\$425.327,29 (quatrocentos e vinte e cinco mil, trezentos e vinte e sete reais e vinte e nove centavos) de ICMS e R\$ 406.111,81 (quatrocentos e seis mil, cento e onze reais e oitenta e um centavos) de multa por infração com base no art. 82, II. “b”, e V, “f”, da lei 6.379/96.*

Posta em votação, solicitei vista dos autos para melhor apreciar a matéria relacionada às acusações em tela.

De início, cabe ressaltar que, a despeito da presença de preliminares arguidas pela impugnante, entendo que, no caso presente, as mesmas estão prejudicadas pelo reconhecimento, de ofício, de uma nulidade que vicia o lançamento, portanto, que precede àquelas levantadas pela recorrente.

Assim, os lançamentos que *contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores*, é a inteligência do art. 16, da Lei nº: 10.094/13. Dessa forma, prestando-se o lançamento de ofício para, dentre outras finalidades, calcular o imposto devido (art. 142, *caput*, CTN), a evidência de erro de procedimento no cálculo do tributo importa em nulidade do lançamento declarado de ofício.

Extrai-se dos autos que a infração tributária imputada no lançamento foi a de não lançamento de notas fiscais de aquisição e o não registro nos livros próprios de operações de saídas de mercadorias e/ou prestações de serviços realizadas. A fiscalização detectou um vasto número de notas de aquisição não lançadas, autuando a empresa com base na presunção de omissão de saídas pretéritas prevista no art. 646, IV do RICMS/PB.

No entanto, a recorrente trouxe aos autos o argumento de que havia recebido autorização desta Secretaria para realizar a retificação de seus arquivos, que, segundo o eminente conselheiro relator, a autorização/notificação a qual se refere o recorrente em suas razões recursais não seria para retificação e sim para apresentação de declaração quanto à existência de contabilidade regular. Tratou-se ali de nova oportunidade concedida ao contribuinte para regular a sua situação supostamente irregular.

Considerada a espontaneidade do recorrente frente à essa oportunidade de regularização da sua situação contábil, o conselheiro relator acolheu as razões do Recurso Voluntário e considerou àquelas notas posteriormente declaradas pelo contribuinte, mediante autorização da SEFAZ como declaradas, excluindo-as do crédito tributário lançado.

Feito os ajustes necessários, após diligente análise técnica do nobre Relator restou saldo remanescente de R\$ 49.002,60 (quarenta e nove mil, dois reais e sessenta centavos), sendo R\$ 24.501,30 (vinte e quatro mil, quinhentos e um reais e trinta centavos) de ICMS por infringência aos artigos 158; 160, I, c/c 646, todos do RICMS/PB e R\$24.501,30 (vinte e quatro mil, quinhentos e um reais e trinta centavos) a título de multa por infração com esteio no art. 82, V, “f”, da Lei nº: 6.379/96, em decorrência das notas restantes não declaradas e utilizadas como critério de arbitramento de base de cálculo para tributar omissão de vendas pretéritas, receita não declarada pelo contribuinte.

Nessas situações, abri divergência frente à jurisprudência pacífica desta Corte e

passsei, recentemente, a me posicionar pela obrigatoriedade do arbitramento da base de cálculo por um dos critérios de arbitramento previstos no parágrafo único do art. 23 da Lei do ICMS/PB (v. Acórdão 497/2019 – 1ª Câmara).

Em resumo, o argumento é no sentido de que, *sempre que forem omissos ou não mereçam fé as declarações e documentos do contribuinte* (art. 18 da Lei do ICMS/PB), *a autoridade fiscal está obrigada a efetuar o arbitramento da base de cálculo do imposto, por um dos critérios legalmente previstos.*

Antes, porém, de analisar o argumento da nulidade ora esposada, entendo necessário fazer um breve apanhado histórico da Legislação regente desta matéria.

A Lei nº 6.379/96 instituiu o ICMS/PB e entrou em vigor em dezembro de 1996.

Em sua redação original, os parágrafos 8º e 9º art. 3º da citada Lei estabeleciam:

Art. 3º O imposto incide sobre:

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como **a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas**, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvadas ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 9º A presunção de que cuida o parágrafo anterior aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

Desde então, algumas alterações legislativas foram empreendidas, para incluir, em sua grande parte, no rol taxativo de hipóteses de incidência presuntiva, novas situações autorizadoras da presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

Foi apenas no ano de 2011, contudo, que o legislador empreendeu uma verdadeira reforma tributária no âmbito das presunções legais relativas ao ICMS/PB.

Para facilitar a compreensão das profundas e significativas mudanças legais ocorridas, trazemos o quadro comparativo, por meio do qual demonstraremos a evolução legislativa pela qual foi atingida a matéria ora em discussão:

## LEI DO ICMS – LEI 6.379/1996.

### REDAÇÃO ORIGINAL

**Art. 3º - O imposto incide sobre:**

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou

### REDAÇÃO REFORMADA em 2011

**Art. 3º - O imposto incide sobre:**

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos não comprovados no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes

inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvadas ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 9º A presunção de que cuida o parágrafo anterior aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

ocorrência de entrada de mercadorias não contidas em declarações de vendas pelo contribuinte em valor inferior às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvadas ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 9º A presunção de que cuida o § 8º, aplica-se a qualquer situação em que a soma dos desembolsos seja superior à receita do estabelecimento, levando em consideração os saldos inicial e final de caixa e **como a diferença tributável verificada no livro de Conta Mercadorias**, quando do arbitramento de valor para comprovação de que houve saídas de mercadorias do estabelecimento industrial em valor inferior ao C. Fabricados ou Vendidos, conforme o caso.

Art. 23. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 18:

II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;

Art. 23. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 18:

II - fundada suspeita de que os documentos e livros não refletem o valor real da operação ou da prestação;

Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em consideração os seguintes critérios:

I - o preço constante de pautas elaboradas pela autoridade do Estado da Receita;

II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar no local de venda do contribuinte fiscalizado ou no local de autuação, vista da mercadoria,

calculado para qualquer operação;

III - o preço de custo das mercadorias vendidas;

	<p>percentual nunca inferior a 30% (trinta por cento) de atividade, <b>nos termos do Regulamento;</b></p> <p>IV - o preço nunca inferior ao custo dos produtos vendidos, conforme o caso, <b>nos termos do Regulamento</b> tratando de saída de mercadorias de estabelecimento;</p> <p>V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar em qualquer um deles.</p>
--	---

**DECRETO nº 18.930/1997 – RICMS/PB**

**REDAÇÃO ORIGINAL**

**REDAÇÃO REFORMADA em 2011**

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

II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;

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

II - fundada suspeita de que os documentos e livros não refletem o valor real da operação ou da prestação;

Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios:

I - o preço constante de pautas elaboradas pela Secretaria de Estado da Receita;

II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30%, (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade;

**Revogado o inciso III do parágrafo único do art. 24 pelo art. 5º do Decreto nº 21.889/01 (DOE de 16.05.01).**

IV - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar expressamente em qualquer um deles.

Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios:

I - o preço constante de pautas elaboradas pela Secretaria de Estado da Receita;

II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

III - o preço de custo das mercadorias vendidas acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) de atividade, **nos termos do inciso II do § 4º do art. 24;**

IV - na saída de mercadorias de estabelecimento, o preço nunca inferior ao custo dos produtos fabricados, conforme o caso, nos termos do art. 645;

V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar em qualquer um deles.

**Art. 643.** No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas físicas e jurídicas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante o disposto no art. 645.

cada exercício

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado;

II - **o levantamento da Conta Mercadorias**, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular.

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

Parágrafo único. **A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente** a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja

§ 4º Para efeito de aferição da regularidade das ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados procedimentos abaixo, dentre outros, cujas repetidas foram acolhidas por este Regulamento:

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado;

II - **o levantamento da Conta Mercadorias**, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular.

**disposto no inciso III do parágrafo único do artigo 646.**

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 das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento, **em consideração** os saldos inicial e final de caixa e bancos, **como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias.**

superior à receita do estabelecimento.

**Conta Mercadorias**, quando do arbitramento de comprovação de que houve saídas de mercado estabelecimento industrial em valor inferior ao C Fabricados , quando da transferência ou venda,

Pois bem, é possível observar que a Lei do ICMS/PB previa, originalmente, as hipóteses de presunção de omissão de saídas pretéritas (art. 3º §§ 8º e 9º), bem como previa **quando** deveria ser feito o arbitramento da base de cálculo (art. 23, *caput*), porém, nada disponha sobre **como** fazer o arbitramento da base de cálculo nas situações em que não implicasse fiscalização de trânsito.

Em resumo, havia previsão legal sobre quando arbitrar, mas não como arbitrar, ou seja, **na Lei**, originalmente, **havia uma lacuna**.

Em decorrência desta lacuna, a prática fazendária nos atos de fiscalização era a de usar o montante das notas fiscais para realizar o arbitramento da base de cálculo, isto porque, em uma decorrência lógica, seria aquele valor ali constante naquelas notas não lançadas que teria, em tese, sido “escondidos” pelo contribuinte para efeito de tributação nas vendas pretéritas. Necessário era arbitrar e, como a legislação era silente sobre o modo como arbitrar, se adotou essa prática.

Todavia, com a reforma de 2011, a tal lacuna foi suprida com a introdução do parágrafo único no art. 23 da Lei do ICMS/PB, o qual trouxe positivou os **critérios de arbitramento da base de cálculo**, ou seja, o **como fazer**. Depois desse evento, não havia mais que se falar em silêncio da legislação e menos ainda em “jurisprudência da casa” para a continuidade de tal prática, isto porque, onde há previsão legal expressa não há espaço para jurisprudência destoante da lei.

Disso tudo, extraio, de pronto, que, embora inicialmente lacunosa a respeito dos critérios de arbitramento da base de cálculo, a partir de 2011 nossa lei foi reformada restando preenchida a lacuna anteriormente existente com a introdução do parágrafo único no art. 23.

No regulamento, porém, não havia tal lacuna, pois, desde sua redação original, o RICMS/PB previa no parágrafo único do art. 24 os critérios de arbitramento da base de cálculo.

Em 2001, porém, o Levantamento da Conta Mercadoria foi excluído do rol de critérios de arbitramento (revogado o Inc. III, do parágrafo único do art. 24 do RICMS/PB pelo art. 5º do Decreto nº 21.889/01 (DOE de 16.05.01), permanecendo, apenas, os critérios adequados às fiscalizações de trânsito ou estocagem irregular.

O que ficou claro desse apanhado histórico, portanto, foi que nossa legislação sempre possuiu critérios de arbitramento da base de cálculo, e dentre esses critérios, **nunca** constou o montante das notas fiscais de aquisição não lançadas.

Não há, portanto, o que se falar em integração da norma por meio da prática reiterada de atos administrativos, posto que, não obstante a Lei do ICMS/PB, inicialmente, nada tenha previsto a respeito de critérios de arbitramento da base de cálculo, é fato que o legislador reformador, em 2011, supriu qualquer lacuna legal com a introdução do parágrafo único no art. 23, por meio do qual previu, expressamente, os critérios para a realização do arbitramento da base de cálculo.

Note-se que, da entrada em vigor da Lei do ICMS/PB até sua reforma em 2011 passaram-se longos 15 anos, nos quais verificamos a sedimentação da prática fiscal de calcular o

imposto com base no montante das notas fiscais de aquisição, quando das situações de presunções de omissão de saídas pretéritas por não lançamento das notas de entrada.

A oportunidade para que essa prática ganhasse status de legalidade foi na mencionada reforma, todavia, como se observou do quadro evolutivo da legislação acima apresentado, não foi essa a decisão do legislador, de modo que o montante das notas não lançadas permaneceu sem constar no rol taxativo de critérios de arbitramento da base de cálculo do ICMS/PB.

Diga-se, por derradeiro, que mesmo havendo lacuna legal, ainda assim, não seria possível sua supressão por meio de atos administrativos de lançamento de ofício, tampouco, pela jurisprudência administrativa tributária, visto que, a fixação de base de cálculo é matéria de reserva de lei, tal como imposto pelo art. 97, IV do Código Tributário Nacional:

**Art. 97.** Somente a lei pode estabelecer:

(...)

**IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;**

(...)

Dito isso, passo a analisar a questão da obrigatoriedade do arbitramento da base de cálculo. Mais uma vez, me debruçarei sobre o histórico legislativo da matéria.

O art. 148 do CTN prescreve:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará** aquele valor ou preço, **sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo** ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O dispositivo foi reproduzido no art. 18 da LC 87/96 e no art. 18 da nossa Lei 6.379/96.

O imperativo do verbo arbitrar não deixa dúvidas de que o arbitramento da base de cálculo do imposto constitui uma obrigação, um **poder/dever** da autoridade fiscal, condicionado à detecção de infrações fiscais como omissões ou não merecimento de fé, vale dizer, inidoneidade, das declarações e documentos expedidos pelo sujeito passivo.

Por **declarações** e **documentos** entenda-se, genericamente, os **lançamentos contábeis** e **notas fiscais** do sujeito passivo.

Omissão e não merecimento de fé dos livros e documentos do sujeito passivo constituem, portanto, os elementos que autorizam o arbitramento da base de cálculo por parte da autoridade fiscal.

Extremamente pertinente se mostra a remissão a trecho da Tese de Doutorado da Professora Florence Haret – versão comercial, no qual a Jurista lista exemplos de causas que dão ensejo ao arbitramento:

Exemplos de causas que dão ensejo ao arbitramento citemos: (i) não exibição, ao fisco, dos elementos necessários à comprovação do valor da operação, inclusive, nos casos de perda ou extravio dos livros e documentos fiscais ou de embaraço à fiscalização; (ii) **fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação [...] Todos de algum modo resumem as causas do art. 148 do CTN: omissão ou ausência de fé nas declarações prestadas ou nos documentos conferidos pelo contribuinte à Administração Pública.**[\[2\]](#)

Não há, portanto, margem para digressões ou subjetivismos:

O lançamento é procedimento administrativo *vinculado*. O agente, ao exercê-lo, não interfere com apreciação subjetiva alguma, pois existe prévia e objetiva **tipificação do único comportamento possível da Administração em face de situação igualmente prevista**. Também o procedimento de constituição de crédito, baseando-se na presunção de ocorrência do evento típico, é vinculado, pois o agente deve executá-lo nos termos da lei, sempre que dispuser de fortes indícios e não identificar outros em sentido diverso.[\[4\]](#)

Sendo assim, por mais tentador que seja utilizar-se o valor do montante das notas não lançadas como base de cálculo do imposto, é evidente que isso não se apresenta como uma atitude lógica, tampouco legal, de modo que, também por absoluta falta de logicidade e legalidade, afastamos o valor das notas não lançadas como base de cálculo indireta do imposto.

Então, após a exposição dessa problemática, não seria contributivo apontar a deficiência sem sinalizar remédio para a reparação. A primeira questão que emerge contra a conclusão acima é a seguinte: se a operação tributada não é a de aquisição não lançada e sim a de saída omitida, então qual o valor dessa saída, já que nada se sabe a respeito dela, visto que fora completamente clandestina?

A resposta está no **ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO**, cujos critérios, como se sabe, estão previstos no parágrafo único do art. 23 da LICMS/PB e no parágrafo único do art. 24 do RICMS/PB.

Ora, de um lado temos o art. 18 da Lei do ICMS/PB, a preconizar que, **sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo**, a autoridade fiscal **arbitrará a base de cálculo do imposto**.

Somado a esse comando normativo, temos o art. 23, II, que determina que a autoridade fiscal **deverá** empreender o arbitramento quando houver **fundada suspeita de que os livros fiscais não reflitam o valor da operação**.

Logo, **a omissão de uma saída pretérita configura omissão nas declarações do sujeito passivo** (art. 18) e, obviamente, fundada suspeita de que os livros fiscais não refletem o valor da operação (art. 23, II).

Igualmente, a omissão de lançamento de notas de aquisição **configura omissão nas**

**declarações do sujeito passivo** (art. 18) e fundada suspeita de que os livros fiscais não refletem o valor da operação (art. 23, II).

No caso dos autos, o pressuposto fático do arbitramento, indubitavelmente, foi o descumprimento das obrigações acessórias de emissão de notas fiscais de saída (arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB) e seus respectivos lançamentos, bem como o não lançamento das notas fiscais de entradas, que atrai a incidência da presunção prevista no Inc. IV do art. 646.

Com todo respeito, não vejo margem para dúvida quanto à obrigatoriedade do arbitramento da base de cálculo quando, comprovadamente, o sujeito passivo omitiu operações de circulação de mercadorias, sejam elas de aquisição ou de vendas.

**O arbitramento, em verdade, é consequência de uma presunção anterior:** a da ocorrência do fato antecedente da regra-matriz. Mediante procedimento fiscalizatório, **descoberta a ausência de declaração** ou a menor, **em primeiro, o Fisco presume a ocorrência em face das documentações encontradas; para depois, diante do caráter pecuniário de toda prestação tributária, proceder a quantificação do valor do tributo, mediante técnica de apuração denominada arbitramento.** Logo, o arbitramento em si mesmo não é presunção, nem sanção: é a forma de apuração do tributo que tem por causa conduta ilícita. (HARET, 2010, p. 162) *grifei*.

A questão que se impõe, doravante, é sobre como deverá a autoridade fiscal realizar a aferição do valor da operação pretérita de saída, cuja ocorrência se presumiu a partir da hipótese do art. 646, IV do RICMS/PB.

Conforme se depreende do lançamento fiscal em questão, o valor atribuído às operações de saídas pretéritas omitidas correspondeu ao montantes das notas fiscais não lançadas.

Ou seja, **a autoridade fiscal arbitrou, vale dizer, aferiu indiretamente o valor das saídas presumidas com base no montante das notas de aquisição não lançadas.**

Ocorre que, como visto acima, através do apanhado histórico de nossa legislação, esse valor (montante das notas fiscais não lançadas) jamais constituiu critério de arbitramento da base de cálculo do imposto e ainda não constitui.

Vimos que a Lei do ICMS/PB, de fato, só veio dispor sobre os critérios de arbitramento da base de cálculo do imposto na reforma de 2011, quando, enfim, trouxe ao direito posto os critérios previstos no parágrafo único do art. 23.

Considerando-se que a atividade do sujeito passivo dos autos é o comércio, dentre os 05 (cinco) critérios de arbitramento da base de cálculo instituídos na reforma de 2011, apenas o levantamento da conta mercadoria seria aplicável à hipótese corrente, explico.

Vejamos, novamente, o que diz a Lei:

Parágrafo único. **Para arbitrar o valor das operações ou prestações**, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal **levará em conta um dos seguintes critérios:**

I - o preço constante de pautas elaboradas pela Secretaria de Estado da Receita;

II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido do percentual nunca inferior a 30%

(trinta por cento), para qualquer tipo de atividade, **nos termos do Regulamento**;

IV - o preço nunca inferior ao custo dos produtos fabricados ou vendidos, conforme o caso, **nos termos do Regulamento**, em se tratando de saída de mercadorias de estabelecimentos industriais;

V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar, expressamente, em qualquer um deles.

De pronto é possível perceber que os dois primeiros critérios previstos nos incisos I e II do parágrafo único não são compatíveis com a imputação levada a efeito no lançamento.

É que, tratando-se de uma presunção de saída, a fiscalização desconhece quais os produtos e suas quantidades, o que impede a utilização de preços de referência, seja por pauta ou média de mercado.

O levantamento do custo industrial, de sua parte, é critério de aplicável, apenas, às atividades industriais, portanto, também não se aplica ao caso em apreciação.

E o critério aberto previsto no inc. V, depende da comprovação de que os demais critérios não são adequados, restando, portanto, apenas o levantamento da conta mercadorias, que, como se sabe, é apropriado para as empresas comerciais.

O Levantamento da Conta Mercadorias, com a reforma de 2011, adquiriu status de critério de arbitramento da base de cálculo e o esforço empreendido pelo Legislador nesse sentido foi grandioso, vejamos.

A Lei do ICMS, como já afirmado acima, não previa nada sobre critérios de arbitramento da base de cálculo. O mesmo não ocorria com o Regulamento que, já na redação original do art. 24, previa, em seu parágrafo único, os critérios de arbitramento.

Ocorre que, em 2001, o Inc. III, do parágrafo único do art. 24 do RICMS/PB foi revogado o inciso III do parágrafo único do art. 24 pelo art. 5º do Decreto nº 21.889/01, de modo que **o Levantamento da Conta Mercadorias deixou de figurar no direito posto como critério de arbitramento da base de cálculo**.

Com essa exclusão, a legislação ficou apenas com critérios de arbitramento para casos de fiscalização de trânsito ou estocagem irregular.

Acontece que, em 2011, repise-se, tanto a Lei do ICMS, quanto o RICMS estabeleceram o Levantamento da Conta Mercadorias como critério de arbitramento de base de cálculo.

Desta feita, porém, o legislador definiu melhor o Levantamento da Conta Mercadorias como técnica fiscal de arbitramento da base de cálculo, criando uma teia de dispositivos que, auto referenciando-se, fixaram-no como tal.

No Inc. III do parágrafo único do art. 23, da Lei do ICMS/PB, o legislador definiu o Levantamento da Conta Mercadoria como critério de arbitramento da base de cálculo, estipulando que assim o seria, **“nos termos do Regulamento”**.

O Regulamento, de sua parte, também estabeleceu no Inc. III, do parágrafo único, do seu art. 24, o Levantamento da Conta Mercadoria como critério de arbitramento, porém, **“nos termos do inciso II do § 4º do art. 643”**.

Já o §4º, do art. 643, passou a estabelecer:

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

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e no final do período fiscalizado;

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

Observe-se que, dentre as duas técnicas de fiscalização, Demonstrativo Financeiro e Levantamento da Conta Mercadorias, apenas esta está relacionada ao parágrafo único do art. 24, ou seja, apenas ela é critério de arbitramento da base de cálculo.

É nítido, portanto, o esforço do legislador de fixar o Levantamento da Conta Mercadorias como critério de arbitramento da base de cálculo.

Certo, e o que isso tem a ver com notas fiscais não lançadas? **Tudo!**

Como demonstrado acima, o **não lançamento de notas fiscais** constitui uma omissão nas declarações do contribuinte, a qual autoriza a presunção de que houve uma outra omissão, a de saídas pretéritas de mercadorias.

Ambas infrações, não lançamento de notas de aquisição e omissão de saídas pretéritas constituem o pressuposto do arbitramento da base de cálculo (omissão das declarações do sujeito passivo – art. 18), e, obviamente, fundada suspeita de que os livros não refletem o valor das operações (art. 23, II).

Constatada a presença do pressuposto do arbitramento, sendo este um poder/dever da autoridade fiscal, impõe-se sua efetivação, porém, como base em critérios legais, dado o princípio da reserva de lei (art. 97, IV, do CTN).

Assim, constatada a ocorrência de entradas não contabilizadas, deverá a autoridade fiscal presumir a ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, sendo estas circunstâncias a autorização legal para a iniciação do procedimento de arbitramento da base de cálculo.

Do mesmo modo que o procedimento administrativo de lançamento é vinculado, obrigando a autoridade administrativa a realizá-lo nos estritos termos da lei, sob pena de responsabilidade funcional, verificado o fato jurídico tributário e impossibilitada sua quantificação com base nos documentos apresentados pelo contribuinte, **é imperativa a efetivação do ato de arbitramento, na forma legalmente prescrita.** (TOMÉ, 2016, p. 377).

Antes que a lição acima seja mal compreendida, é importante esclarecer que impossibilidade de quantificação do valor da operação com base na escrita e documentos do contribuinte nas hipóteses de presunção de omissão de saídas é evidente e absoluta, pois, como dito acima, nada se sabe sobre a operação de saída pretérita omitida, a exemplo de produtos,

quantidades, regime fiscal, etc.

Sendo assim, voltando à pergunta lançada sobre o que tem a ver nota não contabilizada com arbitramento da base de cálculo, temos que a constatação desse tipo de infração, induz à presunção de omissão de saídas e, conseqüentemente, ao obrigatório arbitramento da base de cálculo que, na legislação paraibana, somente pode ser feito, nas atividades comerciais, pelo Levantamento da Conta Mercadorias.

Fechando esse trecho do voto, concluo que o cálculo do valor da operação de saída pretérita presumida somente pode ser realizado por meio de arbitramento da base de cálculo e que a técnica fiscal de arbitramento apropriada para as atividades comerciais é Levantamento da Conta Mercadoria.

E se não for possível realizar o arbitramento da base de cálculo por meio do Levantamento da Conta Mercadoria? A resposta está clara e objetiva na própria legislação. Mais uma vez, trago a reprodução do texto de lei:

Art. 23 (...)

Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações ou prestações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios:

**V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar, expressamente, em qualquer um deles.**

Logo, quando a hipótese não se enquadrar em quaisquer dos critérios de arbitramento previstos nos incisos anteriores, então a autoridade fiscal está “livre” para arbitrar um valor que mais se aproxime do critério adequado.

Trata-se, recorrendo à lição da Professora Maria Rita Ferragut, de critério subsidiário de arbitramento de base de cálculo, através do qual, *“por não ser possível mensurar a base de cálculo substitutiva, faz-se necessário que o Fisco subsidiariamente exerça atividade administrativa indiciária”*.[\[6\]](#)

No Estado de São Paulo, o Decreto nº 45.490/2000 traz o Regulamento do ICMS, o qual dispõe da seguinte forma sobre o arbitramento da base de cálculo do ICMS:

Artigo 47 - O valor da operação ou da prestação poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal em hipótese prevista no artigo 493, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis (Lei 6.374/89, art. 31, com alteração da Lei 10.619/00, art. 1.º, III).

Artigo 493 - O arbitramento do valor da operação ou da prestação previsto no artigo 47 poderá ser efetuado nas seguintes hipóteses (Lei 6.374/89, art. 31, com alteração da Lei 10.619/00, art. 2, III):

I - não-exibição ao fisco dos elementos necessários à comprovação do valor da operação ou prestação, incluídos os casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

**II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da operação ou prestação;**

III - declaração, no documento fiscal, de valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou do serviço;

#### IV- transporte, posse ou detenção de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Artigo 509 - O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento em determinado período poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que **deverão ser considerados os valores das mercadorias entradas**, das mercadorias saídas, dos estoques inicial e final, dos serviços recebidos e dos prestados, das despesas, dos outros encargos, do lucro do estabelecimento e de outros elementos informativos (Lei 6.374/89, art. 74).

Destaco, entretanto, o que preceitua a respeito o RICMS/MG - Decreto Nº 43080 DE 13/12/2002:

**Art. 54.** Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

VI - o valor da mercadoria adquirida acrescido do lucro bruto apurado na escrita contábil ou fiscal, na hipótese de não-escrituração da nota fiscal relativa à aquisição;

Observe-se que no Estado Mineiro o valor das aquisições constitui base de cálculo do imposto, no entanto, deverá ser acrescido o montante do lucro bruto apurado na escrita contábil ou fiscal, quando das hipóteses de presunção por não lançamento de notas de aquisição.

Acrescer o lucro bruto ao valor das aquisições parece sim, uma atitude lógica, em se tratando de ICMS, o mesmo não se podendo dizer da tributação só dos custos.

Como se observa, no direito comparado encontramos a presença do valor das aquisições como critério de arbitramento de base de cálculo. No entanto, em nosso Estado, não vemos o mesmo.

Quando levantei minha primeira divergência para esposar a tese ora defendida, percebi acalorado debate e uma certa incompreensão dos meus argumentos.

Essa incompreensão é totalmente aceitável. Afinal, no início de sua vigência, a Lei do ICMS mencionava absolutamente nada a respeito de critérios de arbitramento da base de cálculo do imposto, tampouco falava sobre Levantamento da Conta Mercadorias.

Pior, o Regulamento, embora prevendo o Levantamento da Conta Mercadorias em sua redação original, aboliu-o, em 2001, como critério de arbitramento.

O Inc. II do art. 23 da Lei do ICMS só mencionava documentos fiscais, não havendo menção aos livros, ou seja, às declarações contábeis, de modo que arbitramento somente era possível nas fiscalizações de trânsito.

Foram 15 (quinze) anos de prática fiscal de autuação presuntiva sem critérios de arbitramento de base de cálculo satisfatoriamente definidos até o que o legislador suprisse essa lacuna.

Foi em 2011 que a insuficiência da legislação a respeito do tema arbitramento de base de cálculo encerrou-se, tendo o legislador tecido detalhada teia de dispositivos, cuja interpretação sistemática e literal conduzem o aplicador à conclusão inafastável da obrigatoriedade de arbitramento da base de cálculo, com base no Levantamento da Conta Mercadorias, quando da ocorrência de presunção de omissão de saídas nas atividades de comércio.

Impende ressaltar que, apesar do longo período de insuficiência da legislação quanto à matéria de presunções e arbitramento da base de cálculo, se houve lacuna legislativa, a mesma foi expressamente suprida com a reforma de 2011, tendo o legislador, deliberadamente, estabelecido os critérios de arbitramento da base de cálculo, em cujo rol não consta o montante das notas não lançadas.

De fato, há anos a prática fiscal é no sentido de presumir-se omissão de saídas pretéritas de mercadorias a partir da comprovação do não lançamento de notas de aquisição e, a partir dessa presunção, calcular o imposto com base no montante dessas notas fiscais.

Essa prática reiterada, no entanto, não tem o condão de convalidar o montante das notas não lançadas como critério de arbitramento da base de cálculo, simplesmente porque, como dito e é consabido, fixação de base de cálculo é matéria de reserva de lei e a lei, como visto, optou por não relacionar essa grandeza como critério de arbitramento.

Ademais, em 2011, quando da reforma do sistema de presunções, o legislador teve a opção de incluir o montante das notas não lançadas como critério de arbitramento da base de cálculo, como o fazem outros estados federados, mas optou por não fazê-lo.

O que fez foi afirmar, repetidas vezes, o Levantamento da Conta Mercadorias como critério de arbitramento da base de cálculo do imposto nas situações de presunção de omissão de saídas pretéritas promovidas por sujeitos passivos ligados às atividades comerciais.

Finalizo minhas considerações recordando o valor do sistema de paridade nos Tribunais tributários, em especial, no nosso Conselho de Recursos Fiscais.

A paridade busca, garantir, justamente, a possibilidade de uma visão arejada das práticas fiscais, um olhar fora da “caixa fiscal”, permeado pela contribuição da sociedade, pelas operações e práticas comerciais que se renovam, e, sobretudo, despindo-nos de velhas práticas, com espírito de coragem, receptivo ao novo, na persecução incansável pela aplicação da justiça fiscal.

Em meio a tudo isso, como afirmado inicialmente, ouse divergir do entendimento, até agora pacífico de adotar como base de cálculo do imposto o montante das notas não lançadas e, instada a perpetrar um olhar mais cuidadoso sobre nossa legislação, concluir que o arbitramento da base de cálculo é medida obrigatória nos autos de infração fundados na acusação de não lançamento de notas de aquisição.

Pelo exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovemento do primeiro e parcial provimento do segundo, para alterar, quanto aos valores, a sentença monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001293/2015-74, lavrado em 11/8/2015, contra a empresa UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA., corroborando com a decisão do Conselheiro Relator no sentido de manter cancelado, por indevido, o montante de R\$ 782.436,50 (setecentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e trinta e seis reais e cinquenta centavos), sendo R\$ 400.825,99 (quatrocentos mil, oitocentos e vinte e cinco reais e noventa e nove centavos) de ICMS e R\$ 381.610,51 (trezentos e oitenta e um mil, seiscentos e dez reais e cinquenta e um centavos) de multa por infração.

Ao mesmo tempo cancelo, por indevido, o valor de R\$ 49.002,60 (quarenta e nove mil, dois reais e sessenta centavos) pelas razões acima evidenciadas.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, 25 de outubro de 2019.

**MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS**

*Conselheira Relatora*

Processo nº 1160512015-4

**TRIBUNAL PLENO**

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

1ª Recorrida: UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA

2ª Recorrente: UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: NEUMA OLIVEIRA RIOS

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE – NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS – INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA -- AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO – RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a ocorrência de compras efetuadas com receita de origem não comprovada, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. *In casu*, o contribuinte trouxe elementos que evidenciaram a insubsistência parcial da acusação, fazendo sucumbir parcela significativa do crédito tributário originalmente lançado. Ajuste realizado.

- A exigência de ICMS em operação de saída não se sustenta quando comprovado que, não obstante a nota fiscal de venda ter sido emitida, o fato gerador não se efetivou, em razão de a operação haver sido anulada com a emissão de nota fiscal de entrada.

## RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, os recursos voluntário e de ofício interpostos contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001293/2015-74, lavrado em 11 de agosto de 2015 em desfavor da empresa UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA., inscrição estadual nº 16.118.883-4.

Na referida peça acusatória, constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >>  
Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa:

NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO REGISTRADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS

0028 – NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS >> Falta de recolhimento do imposto estadual, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, deixou de lançar nos livros Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, operações de saídas de mercadorias tributáveis e/ou as prestações de serviços realizadas, conforme documentação fiscal.

Em decorrência destes fatos, a representante fazendária, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/c o 646 e o artigo 277 c/c o 60, I e III, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 831.439,10 (oitocentos e trinta e um mil, quatrocentos e trinta e nove reais e dez centavos), sendo R\$ 425.327,29 (quatrocentos e vinte e cinco mil, trezentos e vinte e sete reais e vinte e nove centavos) de ICMS e R\$ 406.111,81 (quatrocentos e seis mil, cento e onze reais e oitenta e um centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f” e II, “b”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 9 a 25.

Depois de cientificada por via postal em 30 de setembro de 2015, a autuada, por intermédio de seu sócio administrador, apresentou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 32 a 42), protocolada em 13 de outubro de 2015, por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) O Auto de Infração foi lavrado quando o contribuinte estava autorizado pelo Estado a retificar, até o dia 2 de outubro de 2015, todas as suas informações, em caráter espontâneo;
- b) Dentre as notas fiscais relacionadas pela auditoria, existem documentos: *i*) que acobertaram operações de aquisição de materiais para consumo; *ii*) relativos a produtos sujeitos à substituição tributária; *iii*) devidamente escriturados na EFD do contribuinte; *iv*) cujas mercadorias neles descritos sequer chegaram ao estabelecimento da autuada; *v*) referentes a mercadorias sujeitas à imunidade constitucional; *vi*) cancelados; *vii*) de aquisições de imobilizado; *viii*) destinados a outro contribuinte;
- c) Todas as escriturações fiscais digitais do ano de 2014 foram retificadas, conforme autorizado pela SEFAZ/PB;
- d) No caso da falta de recolhimento do ICMS relativo à nota fiscal nº 56892, o produto nela consignado não foi entregue ao adquirente em virtude de haver sido avariado, o que resultou em emissão de outra nota fiscal (nº 57267) para o cliente, contudo a empresa olvidou-se de emitir uma nota fiscal de entrada para anular os efeitos da primeira nota fiscal. Apesar de o cliente haver mudado a razão social, o CNPJ das duas notas fiscais é o mesmo.

Considerando os argumentos apresentados, a autuada requereu:

- a) A nulidade do Auto de Infração em tela;
- b) Em caso de não reconhecimento da nulidade da peça acusatória: *i*) que fossem considerados os lançamentos das notas fiscais em 2013 e em 2014; *ii*) a apropriação dos créditos de ICMS das notas fiscais reconhecidas pela autuada como não lançadas; *iii*) o cancelamento do crédito tributário relativo à nota fiscal nº 57267.

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais (fls. 254), foram os autos conclusos (fls. 255) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, tendo sido distribuídos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *litteris*:

PRELIMINAR NULIDADE. REJEITADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. INFRAÇÃO CONFIGURADA.

O auto de infração em questão foi procedido consoante as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade de que tratam os artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, atendendo aos requisitos formais, essenciais à sua validade, oportunizando-se ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo.

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios enseja a presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis ou realização de prestação de serviços, sem o recolhimento do imposto, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. A constatação de que alguns documentos fiscais denunciados encontravam-se lançado na escrituração fiscal digital entregue antes da lavratura do auto de infração em epígrafe e de que alguns documentos fiscais tiveram a sua operação cancelada levou a sucumbência de parte dos créditos tributários lançados na peça basilar.

A falta de lançamento, nos livros próprios, de documentos fiscais relativos às operações de saídas de mercadorias constitui infração prevista no RICMS/PB, sendo devido o lançamento de ofício para a cobrança do imposto devido. *In casu*, o contribuinte não trouxe aos autos provas inequívocas capazes de afastar a irregularidade detectada pela fiscalização.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Cientificada da decisão proferida pela instância prima em 13 de março de 2018 e inconformada com os termos da sentença que fixou o crédito tributário em R\$ 179.310,38 (cento e setenta e nove mil, trezentos e dez reais e trinta e oito centavos), a autuada, por intermédio de seu procurador (fls. 284), apresentou, em 12 de abril de 2018, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (fls. 271 a 282), por meio do qual repisa os argumentos trazidos na impugnação e acrescenta que:

- a) A decisão singular, não obstante haver admitido quase todas as premissas apresentadas na impugnação, não observou o princípio da não cumulatividade do ICMS, a substituição tributária progressiva, a imunidade tributária e ainda a devolução de um caminhão que sequer saiu da fábrica e chegou para ser vendido na concessionária;
- b) A recorrente requer sejam reavaliados todos os argumentos, documentos e demonstrativos acostados ao processo quando da impugnação, no que tange aos tópicos que não foram aceitos pela julgadora de primeira instância;

- c) O Estado, além de enviar uma mensagem autorizando os contribuintes a retificarem, em caráter espontâneo, a escrituração fiscal digital do exercício de 2014 até o dia 2 de outubro de 2015, também, na própria mensagem, anexava um arquivo contendo as notas fiscais que deveriam ser lançadas nos respectivos meses de competência;
- d) A autorização para que a autuada retificasse seus SPEDs Fiscais de 2014 fora realizada posteriormente à autuação, mas antes de findo o curso do processo, ou seja, sem trânsito em julgado na esfera administrativa. Por isso, a admissão das notas fiscais incluídas nos SPEDs retificadores e entregues em 2 de outubro de 2015, deve ser considerada como espontânea, excluindo, assim, as multas impostas ao contribuinte por omissão de receitas;
- e) A recorrente anexa cópia de todas as notas fiscais elencadas no Auto de Infração e não aceitas pela julgadora, bem como outros documentos que só puderam ser incluídos no momento da apresentação do recurso voluntário (Doc. 18 a 103 - fls. 300 a 385);
- f) As notas fiscais nº 95263, 198288, 202611, além de representarem entradas de mercadorias submetidas à substituição tributária, estão lançadas no SPED Fiscal na competência, mas não foram observadas pela julgadora fiscal;
- g) Quanto à nota fiscal nº 90713, não há como proceder a exigência fiscal, uma vez que a natureza da operação encontra-se descrita como “remessa decorrente de venda entrega futura prod. esta”, não tendo esta valor comercial;
- h) Deve ser excluída a nota fiscal nº 130107, vez que foi devidamente escriturada no Livro Diário nº 141 do SPED Contábil da recorrente;
- i) Observando a nota fiscal nº 275407, constata-se que ela faz referência à nota fiscal nº 164677, cujo ICMS já foi recolhido por substituição tributária;
- j) No caso das notas fiscais nº 100734 e 137501, não se pode exigir o crédito tributário, dado que acobertaram operações com produto imune (jornal);
- k) Quase todas as notas fiscais do mês de janeiro de 2014 e a nota fiscal nº 327773, de novembro de 2014, foram escrituradas nos Livros Diário;
- l) A venda realizada por meio da nota fiscal nº 56892 não foi efetivada. A operação nela descrita fora anulada pela Mercedes Benz, que emitiu a nota fiscal de entrada nº 008683, onde consta o mesmo número do chassi da nota de venda.

Com base nas considerações acima, a recorrente requer:

- a) Seja considerada a espontaneidade das escriturações fiscais digitais entregues em 2 de outubro de 2015;
- b) A exclusão, do crédito tributário mantido pela julgadora singular, de todos os valores relativos às notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária, às que acobertaram operações com produtos imunes, aos documentos escriturados no Livro Diário e/ou nos arquivos EFD do contribuinte e à nota fiscal de saída que sequer chegou ao estabelecimento;
- c) Sejam abatidos todos os créditos fiscais constantes nas notas fiscais de entradas;

d) Que o advogado Garibaldi Dantas Filho, OAB/PB nº 17.834, possa fazer a sustentação oral em defesa da autuada.

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

Considerando o pedido de sustentação oral consignado pelo contribuinte às fls. 282, remeti o processo à Assessoria Jurídica desta Casa, solicitando emissão de parecer técnico acerca da legalidade do lançamento, o qual foi juntado às fls. 412 a 416.

Eis o relatório.

## VOTO

A matéria em apreciação versa sobre as seguintes denúncias: **a)** falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, nos exercícios de 2013 e 2014; e **b)** não registrar, nos livros próprios, a operação de saída relativa à nota fiscal nº 56892, emitida em 22/11/2013.

Inicialmente, cabe-nos destacar que a decisão singular contemplou, de forma clara e precisa, todos os requisitos exigidos pelo artigo 75 da Lei nº 10.094/13 **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.)**

-

Por imperativo legal, a constatação desta omissão obriga o auditor fiscal a lançar, de ofício, o crédito tributário decorrente desta infração, tendo em vista a receita marginal originária das saídas omitidas afrontar o disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB, os quais transcrevemos a seguir:

-

**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;**

-

**Para aqueles que incorrerem na conduta descrita nos artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabelece a seguinte penalidade:**

-

-

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

-

**(...)**

-

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

(...)

**f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil;**

A presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, contudo, é relativa, cabendo ao contribuinte a prova da sua improcedência, conforme prevê a parte final do caput do referido dispositivo.

Ao se contrapor à denúncia, a recorrente, assim como fizera em sua impugnação, questiona a inclusão de diversas notas fiscais, alegando que as mercadorias descritas nestes documentos teriam sido destinadas ao consumo do estabelecimento, estariam sob o manto da substituição tributária ou acobertariam aquisições de produtos imunes.

Em se tratando de omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido, é necessário atentarmos que, no caso de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, o artigo 646 do RICMS/PB autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto.

Este comando normativo, ao garantir o direito à Fazenda Pública de recuperar o ICMS incidente sobre operações pretéritas, o fez presumindo que todas elas foram realizadas com mercadorias tributáveis, sendo do contribuinte o ônus de provar o contrário.

Assim, torna-se irrelevante, para o caso em tela, a efetiva destinação dos produtos adquiridos (revenda, uso, consumo, ativo imobilizado, etc.). Isto porque não se busca tributar as mercadorias adquiridas. O que se almeja é alcançar operações pretéritas que se encontram à margem da tributação, cujas receitas possibilitaram a aquisição dos produtos consignados nas notas fiscais não registradas pelo contribuinte.

Também, pelo mesmo motivo, não afasta a presunção o fato de as mercadorias serem imunes, isentas ou incluídas na sistemática de substituição tributária. Para dar sustentação à denúncia, é condição necessária que as operações se revistam de onerosidade.

Superada a questão, passaremos a examinar as notas fiscais remanescentes após a decisão singular, não sem antes discorrermos acerca dos arquivos retificadores da Escrituração Fiscal Digital.

A recorrente, por meio de sua peça recursal, faz um breve histórico acerca da Escrituração Fiscal Digital no Estado da Paraíba e afirma que recebera autorização para que seus arquivos (SPED Fiscais) pudessem ser retificados até o dia 2 de outubro de 2015 e apresenta, como prova, um comunicado enviado pelo Sistema ATF da Secretaria de Estado da Fazenda em 12 de agosto de 2015 e recebido pelo seu contabilista no dia 17 de agosto de 2015.

Ao analisar a questão, a julgadora fiscal não reconheceu a espontaneidade do contribuinte destacando que “A cópia da mensagem anexada pela autuada não pode ser considerada como uma

notificação de extensão de prazo para o caso presente, haja vista não se revestir das formalidades necessárias, como podemos citar a ausência da identificação do Fazendário Responsável pela emissão da referida mensagem e, sobretudo, se a mesma foi emitida pelo autuante e está relacionada às notas fiscais denunciadas no auto de infração em epígrafe, além disso a data de envio da referida mensagem é de 12/08/2015, data posterior à lavratura do auto de infração, que ocorreu em 11/08/2015.”

O parecer emitido pela Assessoria Jurídica desta Casa também se manifestou no mesmo sentido, ressaltando que “foi pragmático o auditor fazendário ao emitir notificação (fls. 25) para que o contribuinte regularizasse sua situação de falta de informação das notas fiscais relacionadas na sua respectiva escrituração fiscal digital (EFD), suprimindo o termo de início de fiscalização bem como dando início ao prazo para cumprimento sem acabar com a espontaneidade, o que não foi feito, ocasionando a lavratura do auto de infração em tela.”

Em que pesem os balizados entendimentos acima reproduzidos, peço vênia para apresentar as razões que motivaram esta relatoria a acolher os argumentos recursais.

Inicialmente, observemos o seguinte fragmento da Notificação nº 00030645/2015 (fls. 25):

-

“FICA NOTIFICADO O CONTRIBUINTE ACIMA QUALIFICADO PARA, SE FOR O CASO, FORMALIZAR DECLARAÇÃO QUE ATESTE POSSUIR ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL REGULAR PARA O EXERCÍCIO CORRESPONDENTE À DATA DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES REFERIDAS NOS DOCUMENTOS FISCAIS NÃO ESCRITURADOS NA EFD, CONFORME RELAÇÃO ANEXA.”

-

Em seguida, há uma observação, onde consta a informação abaixo:

-

“ESTA É A SEGUNDA FASE DA OPERAÇÃO INICIADA COM O COMUNICADO ENVIADO PELA SER AOS CONTRIBUINTE, EM CUJA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL EFD DO EXERCÍCIO 2013 E/OU 2014 FOI DETECTADA A FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTOS FISCAIS POR ELES EMITIDOS OU A ELES DESTINADOS. O COMUNICADO FOI ACOMPANHADO DE RELATÓRIO COM DESCRIÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS NÃO ENCONTRADOS EM SUA EFD, COM OPORTUNIDADE PARA REGULARIZAÇÃO EM CARÁTER ESPONTÂNEO NO PRAZO ESTABELECIDO NO COMUNICADO. APÓS ESTA DATA, AÇÕES FISCAIS SERIAM INICIADAS COM A EMISSÃO DE ORDENS DE SERVIÇO PARA RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DA FALTA DE REGISTRO DOS DOCUMENTOS FISCAIS, ABRANGENDO O VALOR PRINCIPAL E APLICAÇÃO DA PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, QUANDO FOR O CASO.”

-

Como se pode depreender dos trechos acima reproduzidos, a Notificação não foi para retificação dos arquivos EFD do contribuinte, mas sim para apresentação de declaração quanto à existência (ou não) de contabilidade regular.

Não podemos desconsiderar o fato que o comunicado enviado pela SER/PB para o contribuinte fora efetivado por meio do seu Sistema ATF, havendo indicação expressa quanto à possibilidade de

## retificação do SPED Fiscal.

Diante deste cenário, é inquestionável que a própria Secretaria de Estado da Receita, assim como já houvera feito no passado (vide conteúdo da observação da Notificação nº 00030645/2015), conferiu nova oportunidade para que o contribuinte - e diversos outros cujas EFD apresentaram inconsistências - regularizasse sua situação.

Também não vislumbro impedimento de aceitação das retificações pelo fato de o comunicado ter sido enviado no dia 12 de agosto de 2015, ou seja, um dia após a data da lavratura do Auto de Infração. Isto porque, até esta data, o contribuinte ainda não havia tomado ciência da peça acusatória, fato este que só ocorreria no mês subsequente, conforme atestam os Avisos de Recebimento – AR, anexados às fls. 27 a 30.

Destarte, divergindo da decisão proferida pela instância prima, entendo que os arquivos retificadores da EFD enviados pela autuada até o dia 2 de outubro de 2015 devem ser considerados espontâneos e aceitos como prova no processo em exame. Exatamente por este motivo, o Sistema ATF da SER/PB permitiu o recebimento dos citados arquivos, o que não é possível quando o contribuinte está sob procedimento fiscal.

Em decisão recente, a Segunda Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, ao se deparar com matéria idêntica, prolatou o Acórdão nº 446/2019, cuja ementa reproduzo a seguir:

-

Processo nº 1219302015-9

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS REGISTRO DE SAÍDAS E DE APURAÇÃO DO ICMS – DENÚNCIAS NÃO CONFIGURADAS - PEÇA ACUSATÓRIA LAVRADA ANTES DE DECORRIDO O PRAZO CONCEDIDO AO CONTRIBUINTE PARA RETIFICAÇÃO DOS ARQUIVOS DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO

- Tendo sido concedido prazo para que o contribuinte retificasse, em caráter espontâneo, seus arquivos EFD, não poderia a fiscalização autuá-lo em data anterior ao termo final consignado na comunicação enviada pela Secretaria de Estado da Fazenda.

-

Com relação às notas fiscais apontadas pela auditoria, importa ressaltarmos que os documentos fiscais destacados nas planilhas apresentadas pela diligente julgadora singular às fls. 262 e 263 devem ser excluídas do cálculo do crédito tributário, pelas justificativas expostas na decisão recorrida.

Com o fito de conferir certeza e liquidez ao crédito tributário, procedemos ao exame das notas fiscais mantidas na decisão monocrática. As análises dos referidos documentos apontaram os seguintes resultados:

-

-

<b>Período</b>	<b>Nota Fiscal nº</b>	<b>Data de Emissão</b>	<b>Valor da Nota Fiscal (R\$)</b>	<b>Justificativa da Defesa</b>	<b>Resultado da Análise</b>	<b>Provido</b>
01/2013	95263	24/01/13	36.157,61	1	Lançada na EFD em 04/02/13	Excluir
02/2013	10138	22/02/13	177,38	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
02/2013	90713	14/02/13	13.150,00	3	NF de remessa (a nf de venda foi registrada na EFD)	Excluir
03/2013	488955	21/03/13	54,86	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
03/2013	487650	06/03/13	191,20	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
03/2013	289	01/03/13	100,00	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
03/2013	488577	16/03/13	334,57	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
03/2013	488286	13/03/13	204,00	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
04/2013	491423	19/04/13	374,00	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
04/2013	489971	03/04/13	178,06	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
04/2013	490414	09/04/13	121,10	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
04/2013	490801	12/04/13	55,00	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
05/2013	261741	16/05/13	145,67	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
07/2013	92	19/07/13	825,00	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter
07/2013	14060	20/07/13	138,53	2	NF não registrada nos livros próprios	Manter

09/2013	181921	04/09/13	200,74	2	NF não registrada nos livros próprios	Manten
09/2013	181925	04/09/13	211,74	2	NF não registrada nos livros próprios	Manten
09/2013	181924	04/09/13	211,74	2	NF não registrada nos livros próprios	Manten
09/2013	181923	04/09/13	211,74	2	NF não registrada nos livros próprios	Manten
09/2013	384788	04/09/13	333,27	2	NF não registrada nos livros próprios	Manten
09/2013	181922	04/09/13	209,79	2	NF não registrada nos livros próprios	Manten
09/2013	8941	12/09/13	184,08	2	NF não registrada nos livros próprios	Manten
09/2013	384789	04/09/13	163,71	2	NF não registrada nos livros próprios	Manten
10/2013	198288	31/10/13	63.212,26	4	NF não registrada nos livros próprios	Manten
11/2013	202611	19/11/13	68.756,10	4	NF não registrada nos livros próprios	Manten
12/2013	130107	03/12/13	2.091,09	5	NF não registrada nos livros próprios	Manten
12/2013	292210	30/12/13	4.313,10	6	NF não registrada nos livros próprios	Manten
01/2014	148457	10/01/14	194,28	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	153198	20/01/14	7.825,62	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	161068	31/01/14	7.825,62	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	148662	10/01/14	2.926,16	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	161060	31/01/14	7.825,62	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	161025	31/01/14	7.825,62	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir

01/2014	161065	31/01/14	7.825,62	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	151529	16/01/14	469,47	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	158696	29/01/14	829,29	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	151497	16/01/14	1.221,89	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	159085	29/01/14	1.246,51	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	12410	30/01/14	22,56	8	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	161064	31/01/14	2.808,43	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	159082	29/01/14	7.825,62	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	148657	10/01/14	5.948,70	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	148661	10/01/14	2.926,16	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	161027	31/01/14	7.825,62	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	146760	08/01/14	5.948,70	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir
01/2014	148404	10/01/14	643,41	7	NF registrada na EFD retificadora	Excluir

[02/2014A](#)  
[Mercede](#)  
[s-Benz](#)  
[do Brasil](#)  
[Ltda, por](#)  
[meio da](#)  
[nota](#)  
[fiscal nº](#)  
[441.320](#)  
[\(fls. 395](#)  
[e 396\).](#)  
[efetuou a](#)  
[venda do](#)  
[veículo C](#)

AMINHÃ  
O  
TRATOR  
AXOR  
2644  
(chassi  
nº 9BM9  
58453DB  
924544)  
para a  
autuada  
em  
19/11/13;

b) No  
dia  
22/11/13,  
a recorre  
nte  
emitiu a  
nota  
fiscal de  
venda nº  
56892 do  
mesmo  
veículo  
(fls. 397);

c) Em  
28/11/13,  
a Merced  
es-Benz  
do Brasil  
Ltda  
emitiu a  
nota  
fiscal de  
entrada  
nº 8683  
(fls. 400  
e 401),  
anulando  
a  
operação  
que  
houvera  
realizado  
com a  
autuada.

-

Faz-se

mister de  
stacarmo  
s que se  
trata de  
mercador  
ia plena  
mente id  
entificáve  
l, uma  
vez que  
possui  
número  
de  
chassi, o  
que difer  
encia de  
qualquer  
outra. No  
caso dos  
autos,  
este iden  
tificador  
está  
presente  
em todos  
os docu  
mentos  
acima de  
stacados,  
possibilit  
ando  
afirmar  
que as o  
perações  
se  
referem  
ao  
mesmo  
veículo.

No  
recurso v  
oluntário  
por ela in  
terposto,  
a  
atuada  
justificou  
a  
emissão  
da nota  
fiscal de  
venda (nº

56892) af  
irmando  
que  
“Como  
todos os  
veículos  
são  
muito  
caros e  
quase  
todos  
são finan  
ciados, a  
Unidas  
ao ver no  
sistema  
da Merce  
des o ca  
minhão  
faturado  
para ela,  
emitiu  
em 22/11  
/2013, a  
nota  
fiscal nº  
56892,  
para  
assim  
agilizar o  
processo  
de financi  
amento.”  
Contudo,  
prossequ  
e a recorr  
ente,  
“(…)  
ainda na  
fábrica,  
quando  
foram  
colocar o  
veículo  
na  
cegonha,  
o caminh  
ão foi  
batido e  
a fábrica  
emitiu  
uma  
ordem de

cancelam  
ento  
(...).”

A  
questão,  
portanto,  
carece  
de  
maiores  
discussõ  
es, uma  
vez que,  
diante de  
todo o  
exposto,  
ficou de  
monstrad  
a a insub  
sistência  
da denún  
cia, dado  
que a  
operação  
acoberta  
da pela  
nota  
fiscal nº  
56892,  
conforme  
demonstr  
ado, não  
se  
efetivou.

Sendo  
assim,  
restou pr  
ocedente  
o  
seguinte  
crédito  
tributário:

-

-

-

**AUTO DE INFRAÇÃO VALOR CANCELADO CRÉDITO TRIBUT**

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)
-----------------------	---------	------------	-------------	------------	-------------	------------	-------------

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	jan/13	6.146,79	6.146,79	6.146,79	6.146,79	0,00	0,00
	fev/13	3.514,29	3.514,29	3.484,14	3.484,14	30,15	30,15
	mar/13	17.715,85	17.715,85	17.565,46	17.565,46	150,39	150,39
	abr/13	93.107,36	93.107,36	92.983,57	92.983,57	123,79	123,79
	mai/13	36.155,92	36.155,92	36.131,16	36.131,16	24,76	24,76
	jun/13	23.621,90	23.621,90	23.621,90	23.621,90	0,00	0,00
	jul/13	20.206,34	20.206,34	20.042,54	20.042,54	163,80	163,80
	ago/13	2.377,62	2.377,62	2.377,62	2.377,62	0,00	0,00
	set/13	293,56	293,56	0,00	0,00	293,56	293,56
	out/13	10.746,08	10.746,08	0,00	0,00	10.746,08	10.746,08
	nov/13	62.515,59	62.515,59	50.827,05	50.827,05	11.688,54	11.688,54
	dez/13	71.456,58	71.456,58	70.367,87	70.367,87	1.088,71	1.088,71
	jan/14	13.594,03	13.594,03	13.594,03	13.594,03	0,00	0,00
	fev/14	129,51	129,51	79,94	79,94	49,57	49,57
mar/14	9.832,31	9.832,31	9.832,31	9.832,31	0,00	0,00	
abr/14	49,30	49,30	12,75	12,75	36,55	36,55	

	mai/14	660,61	660,61	660,61	660,61	0,00	0,00
	jun/14	160,77	160,77	160,77	160,77	0,00	0,00
	jul/14	9.759,73	9.759,73	9.759,73	9.759,73	0,00	0,00
	ago/14	1.684,81	1.684,81	1.684,81	1.684,81	0,00	0,00
	set/14	105,40	105,40	0,00	0,00	105,40	105,40
	out/14	11,38	11,38	11,38	11,38	0,00	0,00
	nov/14	3.042,53	3.042,53	3.042,53	3.042,53	0,00	0,00
	dez/14	8,07	8,07	8,07	8,07	0,00	0,00
NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS	nov/13	38.430,96	19.215,48	38.430,96	19.215,48	0,00	0,00
<b>TOTAIS (R\$)</b>		<b>425.327,29</b>	<b>406.111,81</b>	<b>400.825,99</b>	<b>381.610,51</b>	<b>24.501,30</b>	<b>24.501,30</b>

-

-

-

-

-

[Com estes fundamentos.](#)

-

VOTO  
pele rece  
bimento  
do  
recurso h  
ierárquic  
o, por  
regular, e  
do volunt  
ário, por  
regular e  
tempestiv  
o e,  
quanto  
ao  
mérito,  
pele des  
provimen  
to do  
primeiro  
e provim  
ento  
parcial  
do  
segundo,  
para  
alterar,  
quanto  
aos  
valores,  
a decisão  
monocrát  
ica que  
ulgou pa  
rcialment  
e proced  
ente o  
Auto de  
Infração  
nº 93300  
008.09.0  
0001293/  
2015-74,  
lavrado  
em 11 de  
agosto  
de 2015  
contra a  
empresa  
UNIDAS  
VEÍCUL  
OS E SE  
RVIÇOS

LTDA., c  
ondenan  
do-a ao p  
agament  
o do  
crédito  
tributário  
no valor  
total de  
R\$ 49.00  
2,60  
(quarenta  
e nove  
mil, dois  
reais e  
sessenta  
centavos  
), sendo  
R\$ 24.50  
1,30  
(vinte e  
quatro  
mil, quinh  
entos e  
um reais  
e trinta c  
entavos)  
de ICMS,  
por infrin  
gência  
aos  
artigos  
158, I;  
160, I c/c  
646,  
todos do  
RICMS/P  
B e R\$ 2  
4.501,30  
(vinte e  
quatro  
mil, quinh  
entos e  
um reais  
e trinta c  
entavos)  
de multa  
por  
infração,  
com  
arrimo no  
artigo 82,  
V, “f”, da

Lei nº  
6.379/96.

Ao tempo  
que  
cancelo,  
por  
indevido,  
o  
montante  
de R\$ 78  
2.436,50  
(setecent  
os e  
oitenta e  
dois mil,  
quatroce  
ntos e  
trinta e  
seis reais  
e cinque  
nta centa  
vos),  
sendo R\$  
400.825,  
99 (quatr  
ocentos  
mil, oitoc  
entos e  
vinte e  
cinco  
reais e  
noventa  
e nove c  
entavos)  
de ICMS  
e R\$ 381  
.610,51 (t  
rezentos  
e oitenta  
e um mil,  
seiscent  
s e dez  
reais e ci  
nquenta  
e um cen  
tavos) de  
multas  
por  
infração.

Intimaçõ  
es neces

[sárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.](#)

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 11 de outubro de 2019..

**Sidney Watson Fagundes da Silva**  
**Conselheiro Relator**