



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

Processo N°0565592017-4

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente:FRANCISCO LOPES PEREIRA

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

AUTUANTE:FRANCISCO CANDEIA DO NASCIMENTO JÚNIOR

Relatora:CONS.ª MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS

Relatora Voto Divergente:GÍLVIA DANTAS MACEDO

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONFIRMAÇÃO TOTAL. MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios, evidencia a presunção relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. No presente caso, a autuada não trouxe aos autos provas materiais capazes e ilidir o crédito tributário inserto na inicial.

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

A C O R D A M os membros da Primeira Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria e e de acordo com o voto da relatora do voto divergente, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter a sentença monocrática, declarando procedente Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000875/2017-03, contra a empresa FRANCISCO LOPES PEREIRA, CCICMS nº: 16.093.446-0, já qualificada nos autos, no importe de R\$ 150.847,98 (cento e cinquenta mil, oitocentos e quarenta e sete reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 75.423,99 (setenta e cinco mil, quatrocentos e vinte e três reais e noventa e nove centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração com arrimo no art. 82, inciso V, "f", da Lei 6.379/96.

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 19 de dezembro de 2019.

GÍLVIA DANTAS MACEDO
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, acompanhando o voto divergente: THAIS GUIMARAES TEIXEIRA e ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor Jurídico

#

RELATÓRIO

Examinam-se neste Colegiado voluntário, nos moldes do artigo 77, da Lei nº 10.094/2013, diante do inconformismo da atuada com a sentença prolatada na instância prima que considerou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000990/2017-70 (fls. 03/05), lavrado em 20 de abril de 2017, que denunciou o cometimento das seguintes irregularidades:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO >> 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.

Considerando infringidos os artigos 158, I; 160, I; c/c, 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, o atuante constituiu crédito tributário, por lançamento de ofício, no importe de R\$ 150.847,98 (cento e cinquenta mil, oitocentos e quarenta e sete reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 75.423,99 (setenta e cinco mil, quatrocentos e vinte e três reais e noventa e nove centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração com arrimo no art. 82, inciso V, “f”, da Lei 6.379/96.

Regularmente cientificada da ação fiscal, em 5/5/2017, (fl. 6), nos termos do art. 698, inciso II, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, a interessada apresentou peça reclamatória, em 2/6/2017, consoante fl. 43.

Na reclamação (fls. 117/123), o contribuinte, alega que as notas fiscalizadas foram devidamente lançadas em seus livros; que no levantamento do auto de infração existem notas fiscais canceladas, outras denegadas, algumas seriam notas de devolução, bonificação e que, portanto, não estaria obrigado a lançar; por último, informa que é optante do Simples Nacional e por isso, realiza suas declarações por meio do Sistema PGDAS-D.

Por fim, requer a nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração, cancelando-se o débito fiscal em questão.

Documentos instrutórios anexos às fls. 45/198.

Com informação de que há registro de reincidência processual (fls. 198), os autos foram conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, que decidiu pela procedência do feito fiscal, de acordo com o pensamento esposado na sua sentença (fls. 232/242) sumariada na ementa infracitada, *litteris*:

“NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NÃO LANÇADAS- OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS- DENÚNCIA CONFIGURADA.

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz a presunção de saída de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto estadual, nos termos do art. 646 do RICMS/PB

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE”

Como resultado, o julgador singular culminou o recolhimento do crédito tributário no importe de R\$ 150.847,98 (cento e cinquenta mil, oitocentos e quarenta e sete reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 75.423,99 (setenta e cinco mil, quatrocentos e vinte e três reais e noventa e nove centavos) de ICMS com esteio nos artigos 158, I; 160, I; c/c, 646, todos do RICMS/PB, aprovado

pelo Decreto nº 18.930/97, e igual valor de multa por infração com arrimo no art. 82, inciso V, “f”, da Lei 6.379/96.

Dando seguimento ao trâmite regular, a autuada foi cientificada da sentença de primeiro grau em 6/12/2018, (fls. 208). Em resposta, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 209).

No recurso voluntário (fls. 209), o contribuinte reitera as mesmas razões colacionadas à reclamação, clamando pela nulidade do feito fiscal.

Documentos instrutórios anexos às fls. 209/217.

Assim, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora, a mim, distribuídos por critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Cuidam-se nestes autos do Recurso voluntário, interposto nos moldes dos art. 77, da Lei Estadual nº: 10.094/2013, em virtude de o nobre julgador fiscal haver declarado procedente auto de infração, demonstrando, o contribuinte, seu inconformismo com o teor da decisão singular.

O libelo basilar ora examinado descreve a acusação de *FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS*.

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. 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.

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

REDAÇÃO ORIGINAL	REDAÇÃO REFORMADA em 2011
<p>Art. 3º - O imposto incide sobre:</p> <p>§ 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.</p>	<p>Art. 3º - O imposto incide sobre:</p> <p>§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos não comprovados no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, ocorrência de entrada de mercadorias não contábilizadas, declarações de vendas pelo contribuinte em valor inferior às informações fornecidas por instituições financeiras, de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.</p>
<p>§ 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.</p>	<p>§ 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 levantamento de Mercadorias, quando do arbitramento do lucro com base na comprovação de que houve saídas de mercado de mercadorias do estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Fabricados ou Vendidos, conforme o caso.</p>

<p>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:</p> <p>II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;</p>	<p>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:</p> <p>II - fundada suspeita de que os documentos e livros não refletem o valor real da operação ou da prestação;</p>
	<p>Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em consideração os seguintes critérios:</p> <p>I - o preço constante de pautas elaboradas pela autoridade do Estado da Receita;</p>

	<p>II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, à vista da mercadoria,</p> <p>calculado para qualquer operação;</p> <p>III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor percentual nunca inferior a 30% (trinta por cento) de atividade, nos termos do Regulamento;</p> <p>IV - o preço nunca inferior ao custo dos produtos vendidos, conforme o caso, nos termos do Regulamento; tratando de saída de mercadorias de estabelecimento;</p> <p>V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos artigos 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 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 e livros fiscais 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).

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, à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor percentual 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;

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

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 em 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.

§ 4º Para efeito de aferição da regularidade das escritas e do recolhimento do imposto, deverão ser utilizados os procedimentos abaixo, dentre outros, cujas repetições estão previstas no 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 art. 643.**

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.

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.

	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.	Parágrafo único. A presunção de que cuida es igualmente , a qualquer situação em que a soma no exercício seja superior à receita do estabelecimento. em consideração os saldos inicial e final de conta como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias , quando do arbitramento de comprovação de que houve saídas de mercado do 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, ousou 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 voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, para alterar, de ofício sentença monocrática, declarando improcedente Auto de

Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000875/2017-03, contra a empresa FRANCISCO LOPES PEREIRA, CCICMS nº: 16.093.446-0, já qualificada nos autos.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, 12 de dezembro de 2019.

MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS

Conselheira Relatora

Processo N° 0565592017-4

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: FRANCISCO LOPES PEREIRA

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

AUTUANTE: FRANCISCO CANDEIA DO NASCIMENTO JÚNIOR

RELATORA: CONS^a. MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS

RELATORA DO VOTO DIVERGENTE: CONS^a GÍLVIA DANTAS MACEDO

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONFIRMAÇÃO TOTAL. MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios, evidencia a presunção relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. No presente caso, a autuada não trouxe aos autos provas materiais capazes e ilidir o crédito tributário inserto na inicial.

RELATÓRIO

Examinam-se neste Colegiado voluntário, nos moldes do artigo 77, da Lei nº 10.094/2013, diante do inconformismo da autuada com a sentença prolatada na instância prima que considerou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000875/2017-03 (fls. 03/05), lavrado em 20 de abril de 2017, que denunciou o cometimento das seguintes irregularidades:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO >> 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.

Considerando infringidos os artigos 158, I; 160, I; c/c, 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, o autuante constituiu crédito tributário, por lançamento de ofício, no importe de R\$ 150.847,98 (cento e cinquenta mil, oitocentos e quarenta e sete reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 75.423,99 (setenta e cinco mil, quatrocentos e vinte e três reais e noventa e nove centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração com arrimo no art. 82, inciso V, "f", da Lei 6.379/96.

Regularmente cientificada da ação fiscal, em 5/5/2017, (fl. 6), nos termos do art. 698, inciso II, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, a interessada apresentou peça reclamatória, em 2/6/2017, consoante fl. 43.

Na reclamação (fls. 117/123), o contribuinte alega que as notas fiscalizadas foram devidamente lançadas em seus livros, trazendo cópias dos livros em questão; que no levantamento do auto de infração existem notas fiscais canceladas, outras denegadas, algumas seriam notas de devolução, bonificação e que, portanto, não estaria obrigado a lançar; por último, informa que é optante do Simples Nacional (anexa aos autos extratos do Simples Nacional) e por isso, realiza suas declarações por meio do Sistema PGDAS-D.

Por fim, requer a nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração, cancelando-se o débito fiscal em questão.

Documentos instrutórios anexos às fls. 45/198.

Com informação de que **não** há registro de reincidência processual (fls. 198), os autos foram conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, que decidiu pela procedência do feito fiscal, de acordo com o pensamento esposado na sua sentença (fls. 232/242) sumariada na ementa infracitada, *litteris*:

“NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NÃO LANÇADAS- OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS- DENÚNCIA CONFIGURADA.

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz a presunção de saída de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto estadual, nos termos do art. 646 do RICMS/PB

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE”

Como resultado, o julgador singular culminou o recolhimento do crédito tributário no importe de R\$ 150.847,98 (cento e cinquenta mil, oitocentos e quarenta e sete reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 75.423,99 (setenta e cinco mil, quatrocentos e vinte e três reais e noventa e nove centavos) de ICMS com esteio nos artigos 158, I; 160, I; c/c, 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e igual valor de multa por infração com arrimo no art. 82, inciso V, “f”, da Lei 6.379/96.

Dando seguimento ao trâmite regular, a autuada foi cientificada da sentença de primeiro grau em 6/12/2018, (fls. 208). Em resposta, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 209).

No recurso voluntário (fls. 209), o contribuinte reitera as mesmas razões colacionadas à reclamação, sustentando que os livros registro de Entradas onde consta que as notas fiscais objeto dos autos estão devidamente lançadas, ao contrário do que diz o julgador singular, estão autenticados pela repartição preparadora, conforme faz cópia nos autos, clamando pela nulidade do feito fiscal.

Documentos instrutórios anexos às fls. 209/217.

Assim, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora, e distribuídos a Cons^a. Mônica Oliveira Coelho de Lemos, por critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento, sendo que, todavia, na ocasião do voto, pedi vista dos autos, para melhor apreciar a questão.

É o relatório.

VOTO

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, colegas Conselheiros, Senhor Assessor Jurídico desta Casa e aos demais aqui presentes nesta sessão de julgamento.

Cuidam-se nestes autos do Recurso voluntário, interposto nos moldes dos art. 77, da Lei Estadual nº: 10.094/2013, em virtude de o nobre julgador fiscal haver declarado procedente auto de infração, demonstrando, o contribuinte, seu inconformismo com o teor da decisão singular.

O libelo basilar ora examinado descreve a acusação de *FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS*.

Com todo respeito ao entendimento da nobre Conselheira Relatora pelo voto proferido, peço *venia* para discordar da fundamentação utilizada como esteio para a manutenção do auto de infração, porquanto, no seu entender, *“apenas padeceria de vício de forma o presente auto se a empresa não fosse optante do Simples Nacional, isto porque, entendo que nos casos em que haja essa acusação em tela, a técnica adequada para identificar o valor das receitas pretéritas omitidas seria a Conta Mercadorias”*.

Com efeito, posicionou-se a ínclita Relatora no sentido de que para esta acusação, sob o prisma do artigo 646 do RICMS/PB, para a base de cálculo do ICMS deve-se tomar valores arbitrados, devendo-se utilizar, assim, um dos critérios previstos no parágrafo único do art. 23 da Lei nº 6.379/96, sob o argumento de que as declarações e documentos do contribuinte não mereciam fé.

A irregularidade constatada pela fiscalização, ora em evidência, decorre de o contribuinte ter deixado de lançar diversas notas fiscais de aquisição nos livros próprios nos meses de agosto de 2011 a junho de 2016. Esta conduta omissiva faz surgir a *presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente*, por *presunção legal*, nos termos do que dispõem os artigos 3º, §8º, da Lei nº 6.379/96, regulamentada pelo art. 646 do RICMS/PB:

Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

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

RICMS/PB:

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;** (g. n.)

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.

Por imperativo legal, a constatação desta omissão de vendas pretéritas obriga o auditor fiscal a lançar, de ofício, o crédito tributário decorrente desta infração, tendo em vista a falta de emissão de documentos fiscais das operações omissas, por afronta ao disciplinamento contido nos art. 158, I, e

art. 160, I, ambos do RICMS/PB cujos valores omitidos serviram de esteio para as aquisições das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais não lançadas nos livros próprios.

Ora, no meu sentir, para esta acusação não pode haver outra base de cálculo, a não ser os valores das operações, cujas notas fiscais não foram registradas, pois seus pagamentos foram realizados sem comprovação de desembolso pelo caixa da empresa, ou seja, o numerário utilizado para liquidação da aquisição (valores das notas fiscais) foram advindos das omissões pretéritas de saídas de mercadorias tributáveis. Portanto, não há o que se falar em arbitramento da base de cálculo do ICMS, pois esta se encontra evidente, clara e precisa, nos documentos fiscais não lançados.

A bem de ver, é preciso enfatizar que não foram consideradas inidôneas as notas fiscais denunciadas, tampouco foram os livros fiscais do contribuinte, conforme levantado pela douta relatora, dando margem a serem desconsiderados para a aplicação do arbitramento arguido. Com efeito, tratam-se de documentos juridicamente válidos, tanto é que a denúncia decorreu da falta de registro das notas fiscais nos livros fiscais apropriados, ou seja, em nenhum momento foram afastados pela fiscalização por não merecerem fé.

Por esta razão, para o caso específico em tela, não há que se buscar critérios de arbitramento no artigo 23 da Lei nº 6.379/96, tanto é que o apanhado histórico das alterações da legislação quanto às regras do arbitramento, trazido à baila pela nobre relatora, nunca se reportou às omissões decorrente de falta de lançamento de notas fiscais, simplesmente porque arbitramento não há. Os ajustes realizados pelo legislador se reportam à Conta Mercadorias, que se trata de outra técnica de auditoria, em que, nesta sim, arbitra-se um percentual sobre o custo de mercadoria vendida, por determinação legal, sendo esta técnica independente da utilizada no procedimento fiscal ora em discussão, não requerendo maiores delongas, pois não é objeto do presente contencioso. Assim, entendo não ter havido nenhuma supressão do legislador quanto à matéria em foco, não havendo a nulidade suscitada pela ínclita Conselheira Relatora.

Com efeito, a fundamentação da relatora do voto originário se exaure em uma interpretação mais acurada do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB, porquanto sendo a base de cálculo do imposto a dimensão quantitativa do tributo, nada mais coerente do que ter a lei definido exatamente quais são as variáveis que devem compor o exame de auditoria, as quais, no caso da Falta de Lançamento de Notas Fiscais nos Livros Registro de Entradas correspondem, de fato, ao valor das notas fiscais cujas mercadorias foram adquiridas pelo contribuinte. Não há, no meu sentir, como prever de maneira diversa desta. Dito de outro modo, a lei pressupõe que o valor apurado mediante a técnica, advindo das notas fiscais omitidas, corresponde exatamente à hipótese de incidência da saída omitida das mercadorias tributáveis.

Por fim, saliento que nos demais exames de auditoria que desembocam em presunção de omissão de saídas (a exemplo de Levantamento Financeiro, Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Entradas, etc), mesmo apesar de também não se saber os valores das mercadorias vendidas sem notas fiscais, ainda assim, a base cálculo está suficientemente prevista, onde se lê que constam as variáveis a elas inerentes e suficientes para se saber o valor do imposto supostamente deixado de ser recolhido com as vendas efetuadas sem notas fiscais.

Dito de outro modo, o fato de ter o legislador previsto a exigência de um percentual de agregação para fazer parte da metodologia do Levantamento da Conta Mercadorias **não é circunstância capaz de invalidar os outros exames em que se identifica omissão de saídas** (sobre os quais não há previsão legal para o arbitramento no nosso ordenamento jurídico).

Assim, urge ressaltar que a hipótese do art. 148 do CTN ou do art. 18 da Lei nº 6.3679/96, que serviu de base para os argumentos da decisão da ilustre relatora, não diz respeito à infração ora analisada.

Por tudo isso, o que se encontra nos autos é exatamente aquilo que o julgamento singular corretamente identificou: sendo a imputação uma presunção da existência de receita de origem não comprovada (art. 646 do RICMS/PB) detectada mediante a ausência de lançamento de notas fiscais de entrada nos livros próprios, claro está que, se o contribuinte não faz prova do dito lançamento, nessa parte é procedente a acusação, razão pela qual mantenho incólume a decisão de primeira instância, **e pelos seus próprios fundamentos.**

No que tange ao mérito da questão, mesmo apesar de a instância singular ter rejeitado as provas relativas ao livro Registro de Entradas trazidas pela defesa, sob o fundamento de que **não** estão autenticados, é necessário reformar tal entendimento, notadamente porque a autuada trouxe aos autos a cópia do “requerimento de autenticação de livros”, do exercício de 2014, onde se prova que os mesmos livros foram objeto de autenticação pela repartição preparadora, cuja prova, inclusive, se confirma pela busca que efetuei no sistema informatizado da secretaria. Assim, hei de aceitar tais livros, para efeito de análise se as notas fiscais ditas não lançadas estão de fato registradas em tais elementos de prova.

Entretanto, após analisar com precisão os livros Registro de Entradas de 2014, não detectei qualquer lançamento das notas sob censura, donde se conclui que a autuada não conseguiu se desincumbir da denúncia dos autos, mesmo apesar de ser detentora de todos os elementos de prova.

No que tange ao exercício de 2013, tem-se que realmente os tais livros (manuscritos) não foram autenticados, daí o porque da não aceitarmos os mesmos, na conformidade do que já havia decidido o julgador singular.

Destarte, pelas considerações acima, entendo que o procedimento de fiscalização quanto à técnica de auditoria aplicada se encontra absolutamente correto, que se ratifica pelos diversos Acórdãos já proferidos por esta Casa, cujas decisões, inclusive, já fundamentaram a elaboração da Súmula nº 02, que trata sobre o objeto da presente autuação, publicada no DOE em 19/11/2018, por meio da Portaria nº 311//2019/SEFAZ. Vejamos:

“NOTA FISCAL NÃO LANÇADA

SÚMULA 02 – A constatação de falta de registro da entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, em razão da presunção legal de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.”

Pelo exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter a sentença monocrática, declarando procedente Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000875/2017-03, contra a empresa FRANCISCO LOPES PEREIRA, CCICMS nº: 16.093.446-0, já qualificada nos autos, no importe de R\$ 150.847,98 (cento e cinquenta mil, oitocentos e quarenta e sete reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 75.423,99 (setenta e cinco mil, quatrocentos e vinte e três reais e noventa e nove centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração com arrimo no art. 82, inciso V, “f”, da Lei 6.379/96.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

[2] TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2016, p. 382.

[4] CARVALHO, Paulo de Barros. O Procedimento Administrativo Tributário e o Ato Jurídico do Lançamento. Disponível em http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=&categoria=>Acesso em: 21 de agosto de 2018.

[6] Lei Estadual nº 11.514/1997.

[7] RICMS/PB

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;

Tribunal Pleno de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, 19 de dezembro de 2019..

Gílvia Dantas Macedo
Conselheira Relatora do voto divergente