



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 1

PROCESSO Nº 1441562018-3

ACÓRDÃO Nº 0560/2022

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GDS PRODUTOS OTICOS EIRELI - EPP

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuante: MARIA DALVA LINS CAVALCANTI

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO LANÇADAS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. MULTA RECIDIVA. AFASTADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovadas, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. Mantida a sucumbência de parte do crédito, em razão da declaração das notas fiscais correspondentes na EFD do contribuinte, antes da ciência do termo de início de fiscalização.

- Afastada a multa recidiva, ex officio, uma vez que não foram caracterizados os requisitos estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96 para sua incidência.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, alterando, de ofício, quanto aos valores, a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001452/2018-83, lavrado em 20/8/2018, contra a Empresa, GDS PRODUTOS ÓTICOS EIRELI – EPP, inscrição estadual nº 16.144.725-2, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 23.360,16 (vinte e três mil, trezentos e sessenta reais e dezesseis centavos), sendo R\$ 11.680,08 (onze mil, seiscentos e oitenta reais e oito centavos), de ICMS, por infringência ao artigo 158, I e artigo 160, I c/c o artigo 646, IV, todos do RICMS/PB; e R\$ 11.680,08 (onze mil, seiscentos e oitenta reais e oito



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 2

centavos), a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, inciso V, alínea, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a multa recidiva no valor total de R\$ 5.840,04 (cinco mil, oitocentos e quarenta reais e quatro centavos).

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 26 de outubro de 2022.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 3

PROCESSO Nº 1441562018-3

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GDS PRODUTOS OTICOS EIRELI - EPP

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuante: MARIA DALVA LINS CAVALCANTI

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO LANÇADAS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. MULTA RECIDIVA. AFASTADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovadas, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. Mantida a sucumbência de parte do crédito, em razão da declaração das notas fiscais correspondentes na EFD do contribuinte, antes da ciência do termo de início de fiscalização.

- Afastada a multa recidiva, ex officio, uma vez que não foram caracterizados os requisitos estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96 para sua incidência.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001452/2018-83, lavrado em 20/8/2018, contra a Empresa, GDS PRODUTOS ÓTICOS EIRELI – EPP, inscrição estadual nº 16.144.725-2, em decorrência da seguinte infração:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO
>> Aquisição de mercadorias consignadas em documentos fiscais, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 4

mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido. (Simples Nacional).

Nota Explicativa: COMPLEMENTO DA INFRAÇÃO REINCIDENTE, ARTIGO 673 DO RICMS/PB. PENALIDADE DA REINCIDÊNCIA ARTIGO 87 DA LEI DO ICMS/PB.

Com supedâneo nos fatos acima, a Representante Fazendária constituiu o crédito tributário no valor total de **R\$ 29.200,20 (vinte e nove mil, duzentos reais e vinte centavos)**, de ICMS, sendo R\$ 11.680,08 (onze mil, seiscentos e oitenta reais e oito centavos), por infringência ao artigo 158, I; artigo 160, I, c/c o artigo 646, todos do RICMS/PB; R\$ 11.680,08 (onze mil, seiscentos e oitenta reais e oito centavos), a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, inciso V, alínea, “F”, da Lei nº 6.379/96, e R\$ 5.840,04 (cinco mil, oitocentos e quarenta reais e quatro centavos), a título de multa recidiva, fundamentado nos artigos 38 e 39, da Lei 10.094/2013.

Documentos instrutórios acostados as fls. 4/24 dos autos.

Regularmente cientificado do auto de infração em 1/10/2018, através do Edital nº 00196/2018, publicado no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita, em 26/09/2018 (fl. 27), nos termos do art. 11, inciso II, §1º, inciso III, §§ 2º, 3º e 9º, da Lei 10.094/2013, o contribuinte apresentou reclamação (fls. 28/45), protocolada em 31/10/2018, alegando, em síntese, que:

- 1) Nulidade do auto de infração, dado o desconhecimento dos aspectos materiais da operação presumida. Cumpre à Administração providenciar, por meios indiretos, a fixação da base de cálculo, que só é possível através da técnica de aferição indireta da base de cálculo, chamada arbitramento;
- 2) O embaraço à fiscalização e a fundada suspeita são causas autorizadas do arbitramento que a lei indica como impeditivas do conhecimento do real valor das operações perpetradas pelo contribuinte;
- 3) Não há na legislação Paraibana, nenhum dispositivo que autorize a fiscalização utilizar como base de cálculo indireta do imposto os montantes das notas fiscais não lançadas. Seria necessário que a legislação apontasse esse montante, como ocorre na Legislação de Pernambuco;
- 4) A despeito da obrigação acessória de lançar as notas fiscais (fato que o contribuinte reconhece que não o fez, inclusive já pagou a multa acessória impingida), a impugnante está a comprovar que todos os boletos referentes aos pagamentos das notas fiscais questionadas foram pagos na conta corrente, individualmente ou agrupadas e para três notas fiscais, o pagamento foi feito em dinheiro, não tendo sido detectada divergências entre a movimentação financeira e os saldos nas contas caixa e bancos;
- 5) A Auditoria realizou o Levantamento da Conta Mercadorias e o Levantamento Financeiro, e não encontrou diferença tributável;



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 5

- 6) Todas as receitas que ingressaram na conta corrente da empresa são das vendas realizadas através de cartões de crédito/débito e a Fiscalização não encontrou diferença tributável pelo cruzamento das vendas declaradas frente às informações prestadas pelas operadoras de cartões;
- 7) Há que se excluir deste auto de infração nº 93300008.09.00001351/2018- 02, os períodos fiscalizados do exercício de 2015, os quais foram auditados por meio do Auto de Infração nº 93300008.09.00001452/2018-83;
- 8) Erro de cálculo do imposto consubstanciado na tributação do somatório das notas fiscais tidas como não lançadas.

Os autos foram conclusos, e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde a julgador fiscal Heitor Collett decidiu pela *procedência parcial* do auto de infração, conforme sentença das fls. 978/992.

NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO LANÇADAS - OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO – EXCLUSÃO DAS NOTAS FISCAIS DEVIDAMENTE LANÇADAS NA EFD - DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE- REINCIDÊNCIA CONFIRMADA.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovadas, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. Excluídos os valores correspondentes às notas fiscais devidamente lançadas/declaradas na EFD/SPED do contribuinte.

- Nos termos do art. 39 da Lei nº 10.094/13, um dos termos a quo para caracterização da reincidência é a data em que transitou em julgado a decisão administrativa condenatória da infração anterior. À vista disso, constatou-se a reincidência na prática da infração prevista nos artigos 158, I e 160, I, do RICMS.

- Não há que se falar em arbitramento de base de cálculo quando os documentos que embasaram a denúncia se constituem elementos dotados de validade jurídica.

- Análise conjunta deste auto de infração nº 93300008.09.00001351/2018-02, com o segundo Auto de Infração nº 93300008.09.00001452/2018-83, Processo 1441562018-3 (complementar). AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de DTe, com ciência em 19/4/2021 (fl. 995), a Autuada por meio de advogado constituído nos autos apresentou Recurso Voluntário em 19/5/2021 (fls. 996/1.004) alegando, em síntese, que:

- a) Deve ser excluído deste auto de infração nº 93300008.09.00001351/2018-02, os períodos fiscalizados do exercício de 2015, os quais foram auditados por meio do Auto de Infração nº 93300008.09.00001452/2018-83;
- b) A Auditoria realizou o Levantamento da Conta Mercadorias e o Levantamento Financeiro, e não encontrou diferença tributável;



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 6

- c) Todas as receitas que ingressaram na conta corrente da empresa são exclusivamente das vendas de cartões de crédito e de débito (TEF) da empresa que foram declaradas na GIM/PGDASD, imposto devidamente quitado entre os dias 17 e 22 de cada mês;
- d) Somente pagamentos de operadoras de cartão de crédito e de débito aparecem como créditos no extrato da conta corrente da empresa e, portanto, resta comprovado que todos os pagamentos das notas fiscais não lançadas foram feitos com receitas oriundas de vendas tributadas e cujo imposto foi devidamente pago, sendo tais pagamentos oriundos de receitas legais;
- e) A não contabilização de notas de entrada constitui omissão contábil, art. 18 da Lei do ICMS, e fundada suspeita de que os documentos e livros fiscais não refletem o valor real da operação (inciso II, do art. 23 da Lei do ICMS, o que torna obrigatório o arbitramento da base de cálculo;
- f) O julgador fiscal considerou inexistente documentação apta a produzir os efeitos pretendidos pela defesa, mesmo havendo prova robusta constante das fls. 56/825 anexadas em cinco volumes processuais;
- g) No presente caso não se aplicam as súmulas administrativas de números 1 a 4 aprovadas pelo CRF, posto que o contribuinte não discute a negativa de aquisição, mas que não fez o registro por uma omissão operacional contábil.

Requer a procedência do presente recurso voluntário e por via de consequência da impugnação, decretando-se a improcedência do auto de infração pela comprovação das origens lícitas das receitas utilizadas para o pagamento das mercadorias consignadas nas notas fiscais tidas como não lançadas, com vendas tributadas e cujo imposto foi pago.

Requer que as intimações e notificações sejam endereçadas ao escritório do advogado procurador da impugnante, cujo endereço encontra-se indicado na procuração.

Solicita ainda, a produção de provas em direito admitidas, a juntada de documentos e a autorização para realizar sustentação oral quando da designação da sessão de julgamento (fl. 836).

Remetidos a este Colegiado, os autos foram distribuídos a esta Relatoria para análise e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral, solicitamos à Assessoria Jurídica desta Casa a emissão de parecer quanto à legalidade do lançamento, nos termos do art. 20, X, da Portaria nº 0080/2021/SEFAZ, o qual foi juntado aos autos.

É o relatório.

VOTO



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 7

Inicialmente, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Devo registrar também preambularmente que o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal na autuação, conforme se deduz dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013, combinados com os art. 41 da Lei nº 10.094/2013 e o art. 142 do CTN.

A denúncia imposta no auto de infração teve como fulcro o artigo 646 do RICMS/PB, que autoriza a presunção *juris tantum* de que houve omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto diante da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios.

Portanto, cabe ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, pois o mesmo é detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa, podendo produzir provas capazes de ilidir a acusação imposta pelo Fisco, nos termos do art. 646 do RICMS/PB, a seguir transcrito:

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; (grifo nosso)

[...]

Ademais, o contribuinte está obrigado a emitir nas saídas que promover, os respectivos documentos fiscais, conforme norma extraída dos arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I – sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I – antes de iniciada a saída das mercadorias;

Ao ser devidamente configurada a ocorrência de receita de origem não comprovada, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96. Senão vejamos:

Art. 80. As multas serão calculadas tomando-se como base:



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 8

(..)

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

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 ou de prestação serviço, 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 outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração; (**grifo nosso**)

A Representante Fazendária ao lavrar o Auto de Infração anexou o demonstrativo de *NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS OMISSÃO/DIVERGÊNCIA - ICMS* do exercício de 2015 (fls. 15/16).

Irresignada, a Defendente promove várias alegações para contestar a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, as quais passo a analisar.

Afirma que deve ser excluído do auto de infração nº 93300008.09.00001351/2018-02, os períodos fiscalizados do exercício de 2015, os quais foram auditados por meio do Auto de Infração nº 93300008.09.00001452/2018-83.

Ao analisar cuidadosamente o procedimento fiscal é possível inferir que houve equívoco no lançamento dos períodos de 01/2015, 02/2015 e 04/2015, tendo a Auditora diligentemente evidenciado e corrigido por meio de lançamento complementar.

Portanto, os dois autos de infração tem por base a mesma planilha acusatória, as mesmas notas fiscais omitidas, mas complementam o valor devido decorrente do fato gerador. Assim, não há se falar em *bis in idem*, mas complemento do crédito tributário decorrente da mesma infração.

Portanto, está correto o julgador singular quando perquiriu essa situação a atestou sua legalidade. Veja-se na tabela abaixo um detalhamento desse procedimento:

Valor devido em 01/2015 (R\$)	5.861,59
Auto de infração nº 93300008.09.00001351/2018- 02	996,47
Auto de Infração nº 93300008.09.00001452/2018-83	4.865,12
Valor devido em 02/2015 (R\$)	8.062,05
Auto de infração nº 93300008.09.00001351/2018- 02	1.370,55
Auto de Infração nº 93300008.09.00001452/2018-83	6.691,50
Valor devido em 04/2015 (R\$)	148,75
Auto de infração nº 93300008.09.00001351/2018- 02	25,29



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 9

Auto de Infração nº 93300008.09.00001452/2018-83

123,46

A Reclamante pugna pela nulidade do auto de infração, por desconhecimento dos aspectos materiais da operação presumida, pois cumpriria à Administração providenciar, por meios indiretos, a fixação da base de cálculo, que só é possível através da técnica de aferição indireta da base de cálculo, chamada arbitramento.

A interpretação do art. 646, do RICMS/PB não causa maiores complexidades. A não contabilização de notas fiscais de aquisição de mercadorias presume que o contribuinte omitiu saídas de mercadorias pretéritas tributáveis, portanto, as receitas auferidas nessas saídas ele não levou a registro na Conta Caixa da empresa e não ofereceu tributação.

Por isso, o **fato gerador presumido** está bem determinado em todos os seus elementos, inclusive a base de cálculo, contrariamente ao que entende a defesa. Conforme é cediço, as operações de vendas de mercadorias têm como base de cálculo o **valor da operação**, conforme art. 13, inciso I, da Lei 6.379/96, *in verbis*:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV, do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II, do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço; (...)

Cuide-se que o **valor da operação presumida** não é outro senão o do montante equivalente ao das notas fiscais não contabilizadas, porque se referem à causa e efeito um do outro. A receita omitida foi usada para aquisição das mercadorias não contabilizadas, é uma decorrência lógica-jurídica. Não há que se tergiversar a esse respeito.

O arbitramento da base de cálculo é aplicado quando existentes quaisquer dos casos e critérios, na forma dos art. 19, 24 e 25 do RICMS/PB. No caso do fato gerador presumido previsto no art. 646 do RICMS/PB a base de cálculo é a quantificação da omissão de saídas e está bem determinada no procedimento por meio do montante relativo aos documentos fiscais não contabilizados.

Pode-se concluir que nas hipóteses legais de presunção da ocorrência do fato gerador, são os fatos indiciários que materializam a quantificação do mesmo, ou seja, a base de cálculo, porque evidentemente tais ocorrências se deram sem a emissão de documentos fiscais.

Além disso, **os documentos não contabilizados são idôneos** para determinar o montante dos recursos omitidos do caixa escritural, por isso, não há que se falar em arbitramento, que seria obrigatório se tais documentos fossem omissos ou não merecessem fé, fato não ocorrido. Essa é a norma do art. 19 do RICMS/PB, *in verbis*:

*Art. 19. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, **sempre***



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 10

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.

São eles a prova direta dos recursos omitidos e sequer foi necessário, em benefício da Fazenda Pública, se estabelecer critério de arbitramento, pois se tratam de fatos cuja ocorrência se tem a certeza e a materialidade.

Dessarte, não assiste razão à Impugnante quando afirma a necessidade de apuração da base de cálculo por meio de arbitramento. Foi correta a determinação da base de cálculo da omissão de vendas no montante dos documentos fiscais não contabilizados, conforme a planilha fiscal de fls. 15/16, motivo pelo qual mantenho o entendimento exarado pelo i. Julgador Singular.

A matéria já foi fruto de amplo debate nessa Casa, firmando-se o entendimento consolidado acima apresentado, conforme se pode notar nos Acórdãos nº 497/2019 e 664/19, da lavra dos ilustres Conselheiros Thaís Guimarães Teixeira e Petrônio Rodrigues Lima, respectivamente.

Acórdãos nº 497/2019 – excerto do voto da E. Conselheira Relatora Thaís Guimarães Teixeira

“Ademais, ao contrário do que alega o contribuinte a base de cálculo está perfeitamente identificada, tanto no libelo basilar como nos demonstrativos instrutórios. Neste ponto, há que se destacar que não há qualquer arbitramento realizado pela Fiscalização quanto à base de cálculo apurada, haja vista que é decorrência lógica do próprio ilícito constatado: os recursos obtidos mediante omissões pretéritas de saídas de mercadorias tributáveis foram utilizados para aquisição de mercadorias, cujo lançamento deixou de ser realizado pelo contribuinte nos livros fiscais próprios.

Quanto ao argumento de que tal conduta não teria respaldo legal, acosto-me às considerações proferidas pelo Assessor Jurídico desta Corte, na oportunidade de realização da sustentação oral, o qual considerou que a jurisprudência consolidada deste Colegiado integra o rol de normas complementares, conforme previsto no art. 100, do CTN, e, como tal, considera-se legislação tributária, inexistindo, portanto, a eventual lacuna existente.”

Acórdãos nº 664/19 – trecho do voto da E. Conselheiro Relator do Voto Divergente Petrônio Rodrigues Lima

“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. Não foram consideradas inidôneas as notas fiscais denunciadas, tampouco os livros fiscais do contribuinte, conforme levantado pela douta relatora, dando margem a serem desconsiderados para a aplicação do arbitramento arguido.

São documentos juridicamente válidos, tanto é que a denúncia decorreu da falta de registro das notas fiscais nos livros fiscais apropriados, ou seja, em nenhum



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 11

momento foram afastados pela fiscalização, por não merecerem fé, longe de se adequar a situação descrita no 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.

Por esta razão, para o caso específico em tela, não há o 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 as 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.

Destarte, pelas considerações acima, entendo que o procedimento de fiscalização quanto à técnica de auditoria aplicada se encontra absolutamente correta, 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."

Ante os argumentos apresentados, rejeito a nulidade da base de cálculo pleiteada pela defesa.

Em seguida, a Reclamante procura comprovar a origem dos recursos, trazendo documentos aos autos para confirmar que todos os boletos referentes aos pagamentos das notas fiscais questionadas foram pagos na conta corrente, individualmente ou agrupadas e para três notas fiscais, que o pagamento foi feito em dinheiro. Aduz que não foi detectada divergências entre a movimentação financeira e os saldos nas contas caixa e bancos. Afirma que a Auditoria realizou o Levantamento da Conta Mercadorias e o Levantamento Financeiro, e não encontrou diferença tributável.

Devo registrar que o sujeito passivo confessou a obrigação acessória de falta de registro de notas fiscais objeto dessa demanda, mas afirma que se deu por erro contábil, porque teria usado recursos da conta bancária da empresa para fazer frente a essa despesa com a aquisição das mercadorias e não receitas omitidas.

Antes de avançar na análise desse ponto, é importante discorrer que a falta de repercussão tributária no Levantamento da Conta Mercadorias e no Levantamento Financeiro não impede que seja feita a acusação da falta de lançamento de notas fiscais nos livros próprios, separadamente. O que não é permitido é que o mesmo fato seja objeto de dois lançamentos quando houver concorrência de infrações, e isso não ocorreu.

Correto o entendimento do Julgador Singular, que sob esse ponto discorre:



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 12

“Por último, ressaltamos que, para validar a presunção de omissão de saídas, não se faz necessário que ocorra estouro de Caixa, diferenças nas operações com cartão de crédito/débito, no Levantamento da Conta Mercadorias e/ou no Levantamento Financeiro. Os dispositivos legais que autorizam a presunção não estabelecem esta condição. Assim, a existência de balanços superavitários não afasta a presunção.”

A regularidade das receitas de uma empresa pode ser comprovada por meio da escrituração contábil e fiscal de suas operações. Nesse intento, é importante destacar que o Contribuinte optante pelo Simples Nacional é obrigado à escrituração do Livro Caixa, no qual todas essas operações financeiras e bancárias devem ser comprovadas, conforme norma prevista no art. 8º do Decreto 28.576/07, abaixo transcrita:

Art. 8º A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional adotará, para os registros e controles das operações e prestações que realizarem, os seguintes livros e documentos de informações fiscais, observada a Seção VIII do Capítulo II do Título I da Resolução CGSN nº 140/18 e a legislação estadual pertinente:

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário, quando contribuinte do ICMS;

III - Livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destinado à escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título pelo estabelecimento, quando contribuinte do ICMS;

(...)

Por isso, para afastar a presunção legal de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de notas fiscais, em razão de não contabilização de notas fiscais, não é suficiente que o sujeito passivo apresente os boletos de pagamento ou extratos de cartões de créditos usados na aquisição dessas mercadorias, visto que o que se procura é a origem legal dos recursos usados, e, nesse intento, é necessária a apresentação do Livro Caixa autenticado com a escrituração da movimentação financeira e bancária para demonstrar essa linha de argumentação trazida pela defesa.

Não houve nesses autos apresentação da escrituração das operações em controvérsia no Livro Caixa.

Sendo assim, acolho a argumentação do i. julgador singular, para quem: *“Deste modo, ante a inexistência de documentação apta a produzir os efeitos pretendidos pela defesa, é forçoso o reconhecimento do acerto da Fiscalização ao lançar os créditos tributários em decorrência de a Reclamante haver deixado de lançar, nos livros próprios, as notas fiscais relacionadas nos autos.”*

Com todas as vênias ao esforço empreendido pela defendente, mas o pagamento realizado por meio de cartão de crédito ou de débito, ou através de boletos quitados na conta corrente da empresa não são fatos que demonstrem cabalmente a origem



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 13

de recursos aplicados na aquisição dessas mercadorias, devendo a presunção de omissão de saídas ser mantida.

O julgador singular afirma que ao consultar ao Sistema ATF desta Secretaria, link “Declarações”, “EFD”, “Documentos Fiscais Declarados”, verifica-se que a atuada lançou/declarou na sua EFD/SPED, as notas fiscais de entradas atuadas números 1342387 (01/2015) e 1356813 (01/2015).

Não obstante, a data de entrega da EFD de 01/2015 substituta ocorreu em 2/12/2019, após a data da ciência do Termo de Início de Fiscalização (29/1/2018), portanto, essa declaração não atende ao critério da espontaneidade para afastar os documentos fiscais de nº 1342387 e 1356813.

Dessa forma, respeitosamente, divirjo desse entendimento, no tocante aos documentos fiscais nº 1342387 e 1356813 para modificar a decisão de primeira instância de ofício e manter essa parte da cobrança.

Período	Entrega	Data do processamento	IE	Razão Social	Imposto a Recolher	Saldo Credor	Imposto a Recolher ST	Tipo	Situação do arquivo	Situação ATF
01/2015	02/12/2019 12:00:47	02/12/2019 12:59:04	16.144.725-2	GDS PRODUTOS OTICOS LTDA EPP	0,00	0,00	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
02/2015	13/03/2015 18:08:29	20/02/2016 12:42:50	16.144.725-2	GDS PRODUTOS OTICOS LTDA EPP	0,00	0,00	0,00	ORIGINAL	ACEITO	Ativo

Da multa recidiva

A multa por reincidência tem previsão legal no art. 87 da Lei 6.379/96, *in verbis*:

Art. 87. A reincidência punir-se-á com multa acrescida de 50% (cinquenta por cento), adicionando-se a essa pena 10% (dez por cento) da multa original a cada nova recidiva.

Acrescentado parágrafo único ao art. 87 pelo art. 2º da Lei nº 6.699/98 (DOE de 29.12.98).

Parágrafo único. Considera-se reincidência a prática de nova infração à mesma disposição legal, por parte da mesma pessoa natural ou jurídica, dentro de 05 (cinco) anos da data em que se tornar definitiva a decisão referente à infração anterior.

Nova redação dada ao parágrafo único do art. 87 pelo art. 1º da Lei nº 10.446/15 - DOE de 31.03.15.

Parágrafo único. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 14

referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, conforme disposto no art. 39 na Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

O disciplinamento para aplicação da referida multa encontra-se presente nos artigos 38 e 39 da Lei nº 10.094/13:

Art. 38. Constatada a existência de antecedentes fiscais e configurada a reincidência, de imediato, o auditor fiscal, proporá a multa recidiva, nos termos do art. 87 da Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996.

§ 1º Para fins do disposto no “caput”, no momento da lavratura do Auto de Infração, o autor do procedimento efetuará a pesquisa sobre antecedentes fiscais do sujeito passivo no sistema de controle da Secretaria de Estado da Receita.

§ 2º No Termo de Antecedentes Fiscais deverá constar:

I - o número do processo do qual conste a decisão que houver condenado o contribuinte por idêntica infração;

II - a data do julgamento que tornou definitiva a decisão;

III - os dispositivos infringidos;

IV - a data da ciência, ao autuado, da decisão final administrativo-tributária ou da lavratura do Termo de Revelia;

V - a data de pagamento da infração.

Art. 39. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado.

A interpretação do dispositivo legal específico, art. 39 da Lei 10.094/13 (transcrito acima), nos dá o rumo de que considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa.

Pelo que se vê o marco inicial para considerar uma infração recorrente se dá por ocasião da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa. Ou seja, conta-se cinco anos a partir dessa data. Caso em que, praticada nova infração, dentro de cinco anos, considera-se ocorrida à reincidência.

Não obstante, o i. Julgador Singular, manteve a aplicação da majorante, a título de multa recidiva sob os seguintes argumentos:

“De acordo com informações consignadas no sistema ATF da Secretaria de Estado da Receita do Estado da Paraíba, as caracterizações das reincidências para a infração “FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO 362” podem ser assim demonstradas:

1 - autuação anterior: PAT nº. 1765052013-7 (quitado);



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 15

- **data do pagamento/quitação: 28/06/2018;** - *dispositivo legal infringido: artigos 158, I e 160, I, c/c com 646, todos do RICMS/PB; - períodos objeto da presente autuação: março de 2014 a abril de 2015;*

- *períodos objeto da autuação referente ao Processo 1765052013-7: março a dezembro de 2009; - dispositivos legais infringidos: os mesmos acima citados; - ação atribuída a mesma pessoa jurídica que a autuada mediante Auto de Infração anterior.*

2 - autuação anterior: PAT nº. 1544952014-0 (quitado);

- **data do pagamento/quitação: 17/12/2018;** - *dispositivo legal infringido: artigos 158, I e 160, I, c/c com 646, todos do RICMS/PB; - períodos objeto da presente autuação: março de 2014 a abril de 2015;*

- *períodos objeto da autuação referente ao Processo 1544952014-0: janeiro de 2010 a dezembro de 2013; - dispositivos legais infringidos: os mesmos acima citados; - ação atribuída a mesma pessoa jurídica que a autuada mediante Auto de Infração anterior.*

Portanto, observa-se que todos os requisitos caracterizadores de recidiva são preenchidos no lançamento em exame, de modo que se impõe a manutenção da penalidade respectiva.

Com todo respeito ao i. julgador, mas tenho que discordar.

Ora, os dois processos considerados como antecedentes fiscais apresentam data de encerramento do litígio com o pagamento em 28/6/2018 e 17/12/2018, respectivamente. Portanto, discordo do entendimento emanado da primeira instância, segundo o qual os requisitos para a reincidência estariam satisfeitos. Como se sabe, essa Corte manifestou o correto entendimento de que o início do interstício para caracterizar a infração como recidente conta-se da data do pagamento da infração e não da data da infração antecedente.

Assim, como os fatos imputados ao sujeito passivo ocorrem no exercício de 2015, ocasião na qual os processos antecedentes acima citados ainda estavam em grau de recurso administrativo, eles não podem ser usados para caracterizar reincidência em prejuízo do sujeito passivo, na forma como entendeu a instância *a quo*. Sendo, assim, em divergência, julgo pela improcedência da multa recidiva aplicada, excluindo o crédito tributário total no valor de **R\$ 5.840,04 (cinco mil, oitocentos e quarenta reais e quatro centavos)**.

Esclareço, por fim, que não há previsão na Lei 10.094/2013 da obrigação de envio exclusivo de citação, despacho ou intimação para o endereço dos advogados, como deseja a Impugnante. A intimação desses atos ao sujeito passivo, na forma do art. 11 da Lei 10.094/2013, é condição suficiente para a legalidade do processo administrativo tributário.

Destarte, tendo em vista as justificativas feitas nos tópicos acima, procedo aos ajustes necessários, ficando o crédito tributário assim constituído:

Infração	Início	Fim	ICMS AI	Multa AI	Multa Recid. AI	Icms Cancel.	Multa Cancel.	Multa Recid.	ICMS devido	Multa devida	Multa Recid.
----------	--------	-----	---------	----------	-----------------	--------------	---------------	--------------	-------------	--------------	--------------



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0560/2022
Página 16

								Cancel.			devida
0362	01/01/15	31/01/15	4.865,12	4.865,12	2.432,56	0,00	0,00	2.432,56	4.865,12	4.865,12	0,00
0362	01/02/15	28/02/15	6.691,50	6.691,50	3.345,75	0,00	0,00	3.345,75	6.691,50	6.691,50	0,00
0362	01/04/15	30/04/15	123,46	123,46	61,70	0,00	0,00	61,70	123,46	123,46	0,00
Totais			11.680,08	11.680,08	5.840,01	0,00	0,00	5.840,01	11.680,08	11.680,08	0,00
Total do crédito tributário			29.200,20			5.840,04			23.360,16		

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, alterando, de ofício, quanto aos valores, a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001452/2018-83, lavrado em 20/8/2018, contra a Empresa, GDS PRODUTOS ÓTICOS EIRELI – EPP, inscrição estadual nº 16.144.725-2, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 23.360,16 (vinte e três mil, trezentos e sessenta reais e dezesseis centavos), sendo R\$ 11.680,08 (onze mil, seiscentos e oitenta reais e oito centavos), de ICMS, por infringência ao artigo 158, I e artigo 160, I c/c o artigo 646, IV, todos do RICMS/PB; e R\$ 11.680,08 (onze mil, seiscentos e oitenta reais e oito centavos), a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, inciso V, alínea, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a multa recidiva no valor total de R\$ 5.840,04 (cinco mil, oitocentos e quarenta reais e quatro centavos).

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 26 de outubro de 2022.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator