



PROCESSO Nº 1326982021-6 - e-processo nº 2021.000172181-3

ACÓRDÃO Nº 054/2023

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: ATACADÃO ALMIRANTE COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI

2ª Recorrente: ATACADÃO ALMIRANTE COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ – MAMANGUAPE

Autuante: ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

NULIDADES - PRELIMINARES REJEITADAS - FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) - AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA - IRREGULARIDADE NÃO CARACTERIZADA - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL - PASSIVO FICTÍCIO - INFRAÇÕES CONFIRMADAS EM PARTE - PASSIVO INEXISTENTE - DENÚNCIA CONFIGURADA - MULTA APLICADA - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Não se configura cerceamento de defesa quando estão presentes, nos autos, todos os elementos necessários para garantir o direito ao contraditório e à ampla defesa por parte do contribuinte.

- Incorre em infração à legislação tributária o contribuinte que deixa de estornar créditos decorrentes de entradas de mercadorias no estabelecimento quando estas mercadorias forem objeto de saídas com base de cálculo inferior à da operação de entrada, contudo a exação fiscal somente se mostra possível quando evidenciada repercussão tributária na conta gráfica do ICMS.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias e/ou a



realização de prestações de serviços tributáveis sem pagamento do imposto estadual, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. In casu, o contribuinte apresentou provas que evidenciaram a insubsistência parcial da acusação, o que fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.

- Configura descumprimento de obrigação tributária principal o fato de o contribuinte indicar, como não tributadas pelo ICMS, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado. As alegações apresentadas pela recorrente confirmaram a regularidade de algumas das operações relacionadas pela auditoria.

- A figura do Passivo Fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que houve pagamentos efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas. Ajustes realizados em virtude da ocorrência de bis in idem.

- O Passivo Inexistente surge quando evidenciado lançamentos na conta do passivo sem lastro documental, dando espaço à presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

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 de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovemento de ambos, para manter inalterada a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00001423/2021-17, lavrado em 16 de agosto de 2021 contra a empresa ATACADÃO ALMIRANTE COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.541.849,80 (um milhão, quinhentos e quarenta e um mil, oitocentos e quarenta e nove reais e oitenta centavos), sendo R\$ 779.109,01 (setecentos e setenta e nove mil, cento e nove reais e um centavo) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646, *caput* e inciso II; 2º, 3º, 52, 54, 60, I, “b” e III, “d” e “1” c/c 106, todos do RICMS/PB e R\$ 762.740,79 (setecentos e sessenta e dois mil, setecentos e quarenta reais e setenta e nove centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, IV e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.



Ao tempo que cancelo o montante de R\$ 298.936,54 (duzentos e noventa e oito mil, novecentos e trinta e seis reais e cinquenta e quatro centavos), sendo R\$ 149.482,63 (cento e quarenta e nove mil, quatrocentos e oitenta e dois reais e sessenta e três centavos) de ICMS e R\$ 149.453,91 (cento e quarenta e nove mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e noventa e um centavos) de multa por infração.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 31 de janeiro de 2023.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE) E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

FLÁVIO LUIZ AVELAR DOMINGUES FILHO
Assessor



PROCESSO Nº 1326982021-6 - e-processo nº 2021.000172181-3

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

1ª Recorrida: ATACADÃO ALMIRANTE COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI

2ª Recorrente: ATACADÃO ALMIRANTE COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ – MAMANGUAPE

Autuante: ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

NULIDADES - PRELIMINARES REJEITADAS - FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) - AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA - IRREGULARIDADE NÃO CARACTERIZADA - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL - PASSIVO FICTÍCIO - INFRAÇÕES CONFIRMADAS EM PARTE - PASSIVO INEXISTENTE - DENÚNCIA CONFIGURADA - MULTA APLICADA - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Não se configura cerceamento de defesa quando estão presentes, nos autos, todos os elementos necessários para garantir o direito ao contraditório e à ampla defesa por parte do contribuinte.

- Incorre em infração à legislação tributária o contribuinte que deixa de estornar créditos decorrentes de entradas de mercadorias no estabelecimento quando estas mercadorias forem objeto de saídas com base de cálculo inferior à da operação de entrada, contudo a exação fiscal somente se mostra possível quando evidenciada repercussão tributária na conta gráfica do ICMS.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem pagamento



do imposto estadual, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. In casu, o contribuinte apresentou provas que evidenciaram a insubsistência parcial da acusação, o que fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.

- Configura descumprimento de obrigação tributária principal o fato de o contribuinte indicar, como não tributadas pelo ICMS, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado. As alegações apresentadas pela recorrente confirmaram a regularidade de algumas das operações relacionadas pela auditoria.

- A figura do Passivo Fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que houve pagamentos efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas. Ajustes realizados em virtude da ocorrência de bis in idem.

- O Passivo Inexistente surge quando evidenciado lançamentos na conta do passivo sem lastro documental, dando espaço à presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001423/2021-17, lavrado em 16 de agosto de 2021, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00000670/2021-56 denuncia a empresa ATACADÃO ALMIRANTE COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI, inscrição estadual nº 16.313.670-0, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0063 – FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual por não ter efetuado o estorno de crédito fiscal, utilizado indevidamente, relativo às saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição (prejuízo bruto com mercadorias).



Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE REGISTROU NO EXERCÍCIO DE 2018 PREJUÍZO BRUTO

COM MERCADORIAS, TENDO SUAS SAÍDAS REPRESENTADO APENAS 29,60% DO CMV, O QUE RESULTA NA OBRIGATORIEDADE DE ESTONAR O CRÉDITO DECORRENTE DO VALOR DO PREJUÍZO BRUTO, QUE FOI NO MONTANTE DE R\$ 637.481,34 (70,40% DO CMV), TENDO COMO DECORRÊNCIA O ESTORNO DE ICMS NO VALOR DE R\$ 106.140,64, RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE CRÉDITO MÉDIO DAS ENTRADAS - 16,65% - SOBRE O VALOR DO PREJUÍZO BRUTO, ASSIM COMO DEMONSTRADO NA PLANILHA ANEXA AO PROCESSO.

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

0195 – INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/ MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do ICMS nos livros próprios, em virtude de ter indicado nos documentos fiscais operações com mercadorias tributáveis ou prestações de serviços como sendo não tributadas pelo ICMS.

Nota Explicativa:

FOI DETECTADO QUE O CONTRIBUINTE INDICOU COMO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS MERCADORIAS QUE, DE FATO, CORRESPONDEM A SAÍDAS TRIBUTÁVEIS, TENDO COMO CONSEQUÊNCIAS SAÍDAS SEM DÉBITO DO IMPOSTO O QUE RESULTOU NA FALTA OU NA REDUÇÃO DO RECOLHIMENTO DO ICMS, CARACTERIZANDO INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO EM VIGOR RELATIVA AO ICMS NO ESTADO DA PARAÍBA.

0555 – PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter efetuado pagamentos com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatado mediante a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas.

Nota Explicativa:



FOI DETECTADA DIFERENÇA TRIBUTÁVEL, ASSIM COMO DEMONSTRADO NA PLANILHA ANEXA AO PROCESSO, PELO FATO DO CONTRIBUINTE NÃO TER APRESENTADO NOS EXERCÍCIOS SEGUINTE AOS FISCALIZADOS - 2019 E 2020 - DUPLICATAS EM VALORES SUFICIENTES PARA FAZER JUS AO VALOR DO SALDO APRESENTADO NO FINAL DOS EXERCÍCIOS FISCALIZADOS - 2018 E 2019 -, RESULTADO EM INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO EM VIGOR, RELATIVA AO ICMS NA PARAÍBA, FATO QUE ENSEJA O LANÇAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO.

0340 – PASSIVO INEXISTENTE (OMISSÃO DE SAÍDAS) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatado mediante Passivo Inexistente.

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE CONTABILIZOU PASSIVO EM NOME DA SUBCONTA KELVIM MOREIRA DA SILVA, DE NÚMERO 2.2.01.004.001.5757, DOS BALANCETES DE VERIFICAÇÃO, COMO EMPRÉSTIMO REGISTRADO DA CONTA EMPRÉSTIMO PESSOAS LIGADAS, SEM LASTRO DOCUMENTAL, CARACTERIZANDO INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO ICMS EM VIGOR E CONTRÁRIO À JURISPRUDÊNCIA ASSENTE NO PRÓPRIO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS, A EXEMPLO DO ACÓRDÃO 488/2018, DA LAVRA DA CONSELHEIRA THAIS GUIMARAES TEIXEIRA.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 85, III; 158, I e 160, I c/ fulcro no 646, *caput* e inciso II; 2º, 3º, 52, 54, 60, I, “b” e III, “d” e “l” c/c 106, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 1.840.786,34 (um milhão, oitocentos e quarenta mil, setecentos e oitenta e seis reais e trinta e quatro centavos), sendo R\$ 928.591,64 (novecentos e vinte e oito mil, quinhentos e noventa e um reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 912.194,70 (novecentos e doze mil, cento e noventa e quatro reais e setenta centavos) a título de multas por infração, com fulcro no artigo 82, IV e V, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 5 a 781.

Cientificada da autuação em 26 de agosto de 2021, a denunciada, por intermédio de seu advogado, apresentou, em 24 de setembro de 2021, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por intermédio da qual alega, em síntese, que:



- a) A autoridade administrativa elaborou o Auto de Infração de forma imprecisa e sem a correta subsunção da descrição das infrações com cada dispositivo legal supostamente afrontado, o que torna o ato administrativo nulo;
- b) No que se refere à terceira acusação (código 0195), o Fisco junta aos autos um relatório com número exorbitante de páginas contendo as mercadorias que seriam tributadas, entretanto, nas referidas planilhas, suprime o campo, de modo que torna impossível ao contribuinte verificar a chave e consultar a NF-e, dificultando o pleno exercício da defesa e faz o mesmo com a descrição das mercadorias, impedindo a análise dos códigos NCM destacados em cada nota fiscal;
- c) O Fisco não justificou e não apontou qual a legislação que autorizaria a cobrança de ICMS de cada um dos itens;
- d) Quanto à acusação de falta de estorno, a autoridade fazendária realizou o cálculo de forma equivocada, simplesmente dividindo os custos das compras das mercadorias pelas saídas no exercício, chegando à incorreta conclusão de que houve prejuízo bruto;
- e) A disparidade entre as compras e vendas realizadas no exercício de 2018 se dá, sobretudo, em razão de a empresa ter adquirido mercadorias ao longo do exercício (a partir de maio de 2018) e só ter iniciado suas atividades a partir de dezembro de 2018. Logo, a empresa simplesmente comprou mais do que vendeu, e manteve as demais mercadorias não vendidas em estoque, de forma que não há obrigação de estorno;
- f) O auditor fiscal, de forma incorreta, levou em consideração, para fins de apuração do suposto prejuízo bruto, mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas ou não tributadas;
- g) No caso da nota fiscal de nº 930.283, agiu equivocadamente o Fisco ao autuar a empresa por falta de lançamento nos livros próprios, pois, em verdade, o que ocorreu foi que a RIOGRANDENSE DISTRIBUIDORA LTDA emitiu a nota fiscal de devolução de nº 923.450, no valor de R\$ 146.886,99 (cento e quarenta e seis mil, oitocentos e oitenta e seis reais e noventa e nove centavos), mas, por motivos diversos, não efetivou a saída das mercadorias de seu estabelecimento e, em razão de ter passado o limite temporal de 24 horas após a emissão da NF-e, não conseguiu cancelar o documento. Sendo assim, emitiu uma nota fiscal de outras saídas (NF-e nº 930.283), no mesmo valor da nota antecedente;
- h) No que concerne às demais notas fiscais, o mesmo ocorreu, conforme demonstram os documentos em anexo;
- i) Os produtos relacionados pela fiscalização para dar suporte à denúncia de código 0195 estão submetidos ao regime de substituição tributária, conforme demonstrado na tabela reproduzida às fls. 797 a 799;
- j) Quanto à alegação de passivo fictício, o auditor aduz, no auto de infração, que o contribuinte apresentou saldo final de duplicatas a pagar nos dois exercícios (2018 e 2019) sem que houvesse apresentação de duplicatas pagas ou protestadas nos exercícios seguintes (2019 e 2020);
- k) Em relação ao passivo inexistente, o próprio auditor reconhece que não possui meios suficientes de prova para sustentar o seu argumento de presunção de que o contribuinte não efetuou os empréstimos, pois não há



como o Fisco fazer provas de algo que não aconteceu na realidade, já que o Sr. Kelvim Moreira da Silva, assim como a autuada, explicam, desde o início da fiscalização, que foram realizados diversos empréstimos para a empresa, empréstimos estes que ajudaram a empresa a se manter ativa no mercado;

- l) Pagamentos realizados por terceiros não ensejam nenhuma ilegalidade e não têm relação com a conta fiscal de entradas e saídas da empresa, portanto não há motivo algum para o Fisco supor que tenha havido qualquer irregularidade;
- m) Mesmo considerando a suposta ocorrência de um passivo inexistente, a base de cálculo não foi devidamente apurada nem quantificada de forma plausível. Não há apontamento de como o auditor levantou essa base de cálculo do passivo;
- n) A ausência de contrato de mútuo não é suficiente para descaracterizar o negócio, sobretudo quando há elementos que demonstram a realização da operação;
- o) A multa aplicada possui caráter confiscatório.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *in verbis*:

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR. REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA DESCARACTERIZADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÕES DE VENDAS PRETÉRITAS. PASSIVO FICTÍCIO. INFRAÇÃO MANTIDA EM PARTE. PRESUNÇÃO

LEGAL DE OMISSÕES DE VENDAS PRETÉRITAS. PASSIVO INEXISTENTE. EMPRÉSTIMOS. AUSÊNCIA CONTRATUAL. OBRIGAÇÕES SEM ORIGEM COMPROVADA. INFRAÇÃO MANTIDA.

O auto de infração foi procedido consoante às cautelas da lei, não havendo vícios capazes de causar a sua nulidade, estando a natureza da infração, dispositivos legais e a pessoa do infrator bem determinados nos autos, circunstâncias que garantem a legalidade do feito fiscal, oportunizando-se



ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa e o contraditório.

A Utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição (prejuízo bruto com mercadorias), enseja a obrigação do recolhimento do imposto estadual do crédito tributário. Embora tenha se constatado a utilização de crédito indevido, a existência de saldo credor na conta gráfica do ICMS levou a sucumbência da repercussão tributária.

Constatada a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, caracterizando-se a omissão de saídas tributáveis, sem o recolhimento do imposto, conforme presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. Exclusão necessária dos créditos tributários referentes as notas fiscais de números 930.283 (emissão 12/2018), 720 (emissão 02/09/2019) e 864 (emissão em 07/10/19).

A ausência de débito do ICMS nos livros próprios, tendo em vista o contribuinte indicar nos documentos fiscais operações com mercadorias tributáveis como não tributadas pelo ICMS, ensejando em falta de recolhimento do imposto devido. Afastados os créditos tributários para as mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária.

A constatação de manutenção no Passivo, conta Fornecedores, de obrigações já pagas e não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias sem o recolhimento do imposto, conforme art. 646 do RICMS/PB. A autuada não apresentou provas ou argumentos capazes de afastar a infração, entretanto, afastados os créditos tributários lançados para o período atuado de 2019 a fim de evitar o bis in idem.

O contribuinte não comprovou a origem das obrigações lançadas, corroborando a materialidade do passivo inexistente.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

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



Cientificado da sentença proferida pela instância prima em 4 de maio de 2022, o sujeito passivo interpôs, em 31 de maio de 2022, recurso voluntário tempestivo, por intermédio do qual reprisa alguns dos argumentos apresentados em sua impugnação e acrescenta que:

- a) Apenas o lançamento que estiver devidamente respaldado em provas poderá ser considerado legítimo. Não basta que a autoridade competente relate o evento concretamente ocorrido no mundo ou decida pela sua validade;
- b) Conforme se faz observar na documentação acostada ao Auto de Infração em questão, nota-se que a autoridade competente levou em consideração, para fundamentar a aludida autuação, tão somente, a relação de notas fiscais do contribuinte e os livros de escrituração contábil;
- c) Ainda que a julgadora fiscal tenha acolhido parcialmente as razões da autuada no tocante à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, a defesa entende que todos os créditos tributários associados à denúncia devem ser excluídos, nos termos da súmula 509 do STJ;
- d) No que se refere à terceira acusação (código 0195), há contradição na decisão monocrática, na medida em que a julgador afirma que o CFOP e a NCM das mercadorias são suficientes para o contribuinte identificar todas as informações necessárias à sua defesa, mas, ainda assim, não afastou a exigência fiscal relativamente a todos os produtos indicados pela impugnante;
- e) Ou se considera a verificação da substituição e exclui a responsabilidade do contribuinte ou se anula o ato em virtude da ausência de informações cabíveis. Desta forma, não deve prosperar o arbitramento realizado pela autoridade fiscal;
- f) A fim de comprovar que os produtos apontados como tributação normal pelo auditor estão dentro do regime do ICMS-ST, a recorrente apresenta, às fls. 38.971 a 38.974, uma planilha com a análise de alguns dos itens, todos relacionados no Convênio de ICMS nº 142, de 14 de dezembro de 2018;
- g) No caso do passivo fictício, a autuada comprovou todos os pagamentos referentes aos fornecedores, bem como que todos os produtos que constam no estoque se referem a mercadorias sujeitas à substituição tributária;
- h) Não há que se falar em passivo fictício. Basta analisar o balanço patrimonial de 2018 e o livro razão de 2018, que demonstram que o contribuinte estava começando as suas atividades no ano de 2018, de modo que, naquele ano, seu passivo foi muito alto, já que ele estava adquirindo muitas mercadorias para compor seu estoque;
- i) O auditor não considerou o ICMS-ST pago antecipadamente, que compreende mais de 70% (setenta por cento) da base de cálculo desse suposto passivo fictício, ignorando, assim, um valor que já foi pago pela empresa;



- j) Houve uma quebra do princípio da estrita legalidade da atuação do ente público e de seus funcionários, uma vez que não cabe ao Fisco o dever de fiscalizar as operações financeiras da empresa;
- k) A cobrança realizada pelo Fisco é incompatível com os princípios constitucionais e fundamentais da Administração Pública, vez que não houve razoabilidade nos critérios utilizados pelo agente público atuante, muito menos motivação e exposição adequada dos argumentos.

Ao final, a recorrente requer:

- a) Seja decretada a nulidade do Auto de Infração;
- b) O reconhecimento das razões acostadas à defesa, visando desconstituir as infrações expostas na inicial;
- c) O afastamento da aplicação da multa ou a redução de seu percentual para 10% (dez por cento);
- d) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

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

Eis o relatório.

VOTO

Em apreciação nesta corte os recursos de ofício e voluntário interpostos contra a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001423/2021-17, por meio do qual a empresa ATACADÃO ALMIRANTE COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI está sendo acusada de haver cometido as seguintes infrações: *i*) falta de estorno (prejuízo bruto com mercadorias); *ii*) falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios; *iii*) indicar como não tributadas pelo ICMS operações com mercadorias ou prestações de serviços sujeitas ao imposto estadual; *iv*) passivo fictício (obrigações pagas e não contabilizadas); e *v*) passivo inexistente (omissão de saídas).

Inicialmente, cumpre-nos destacar que a impugnação e o recurso apresentados pela empresa atenderam ao requisito da tempestividade, haja vista terem sido protocolados dentro dos prazos estabelecidos nos artigos 67 e 77, ambos da Lei nº 10.094/13, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN:



Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Antes de passarmos à análise de mérito, necessário se faz discorrermos acerca das preliminares de nulidade arguidas pela defesa.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

Em seu recurso voluntário, a autuada assevera que teve o seu direito de defesa cerceado em razão da ausência de descrição pormenorizada das mercadorias, com códigos fiscais NCM e CFOP e chaves de acesso incompletas anexadas ao Auto de Infração.

A situação retratada pela defesa está associada à terceira acusação (código 0195 – Indicar como não tributadas pelo ICMS operações com mercadorias ou prestações de serviços sujeitas ao imposto estadual).

A matéria foi enfrentada pela instância prima que, após analisar o caderno processual, não acolheu a pretensão do contribuinte, fundamentando sua decisão nos seguintes termos:

“Quanto a alegação da autuada, referente a infração de indicar como não tributadas pelo ICMS operações tributadas, de cerceamento de defesa, por ausência de descrição pormenorizada das mercadorias, com códigos fiscais NCM e CFOP, e chaves de acesso incompletas, inicialmente, verifica-se que as notas fiscais indicadas pela fiscalização que apresentam vendas tributáveis, mas cujo imposto não foi oferecido à tributação, são notas eletrônicas de emissão da própria autuada, logo, não há como a mesma afirmar que não foi possível ter acesso as notas fiscais que lhe são próprias, também não pode alegar que não saberia a que nota a fiscalização estaria se referindo, já que constam nas planilhas as datas de emissão, número do documento fiscal, CFOP, NCM, informações suficientes para que a autuada possa verificar, dentre os documentos fiscais por ela emitidos, os



documentos indicados pela fiscalização. E, embora a visualização, quanto a toda descrição do item esteja incompleta, tal fato não é suficiente para se afirmar o cerceamento de defesa, pois da descrição do item que se visualiza na planilha já é possível saber qual o produto que a fiscalização acusa de falta de tributação e que também não podem ser alegadas pela atuada como estranhas, já que decorrem de produtos que são por ela comercializados, em consonância com o que consta no respectivo documento fiscal de venda emitido pela atuada.”

Para melhor compreensão sobre o tema, reputo conveniente destacarmos que as provas que serviram de esteio para a acusação estão segmentadas em duas planilhas, as quais foram anexadas às fls. 17 a 307 e 308 a 594.

As informações dispostas nas referidas planilhas foram apresentadas nos seguintes moldes¹:

Saídas tributadas lançadas como não tributadas - 2018

Empresa: Atacado Almirante Comércio de Alimentos C.N.P.J.: 40.770.356/0001-29
Endereço: Lote 01B, 2, Loteamento Estrada Real - Mamanguape - PB - CEP 58.280-000

CCICMS: 16.313.670-0

Mês Emissão	Data Emissão	Chave da NFE	Número da Nota	CFOP	CST	Item	NCM	Descrição do Item	Unid.	Quant.	Valor Unitário	AL_ICMS_NFE	VL_BASE_ICMS	VL_ICMS_NFE	Valor Total	ICMS
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	3	19053200	BOMBOM	UN	1	2,85	0,00	0,00	0,00	2,85	0,51
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	4	18063110	CHOC SNIC	UN	1	2,42	0,00	0,00	0,00	2,42	0,44
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	5	19053100	CHOC TWIV	UN	1	2,42	0,00	0,00	0,00	2,42	0,44
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	6	18069000	CHOC MIN	UN	1	3,41	0,00	0,00	0,00	3,41	0,61
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	7	34022000	DET LIQ MI	UN	1	26,92	0,00	0,00	0,00	26,92	4,85
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	8	34022000	LAVA RDUU	UN	1	9,95	0,00	0,00	0,00	9,95	1,79
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	9	38099190	AMAC CON	UN	1	6,25	0,00	0,00	0,00	6,25	1,13
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	10	38099190	AMAC LAV	UN	1	6,25	0,00	0,00	0,00	6,25	1,13
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	11	38099190	AMAC VID	UN	1	4,10	0,00	0,00	0,00	4,10	0,74
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	12	38099190	AMAC CON	UN	1	12,69	0,00	0,00	0,00	12,69	2,28
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	13	38099190	PASSA ROL	UN	1	9,06	0,00	0,00	0,00	9,06	1,63
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	14	35051000	PULVERIZA	UN	1	12,48	0,00	0,00	0,00	12,48	2,25
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	15	38099190	AMAC CON	UN	1	16,25	0,00	0,00	0,00	16,25	2,93
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	16	38099190	AMAC PER	UN	1	15,84	0,00	0,00	0,00	15,84	2,85
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	17	38099190	AMAC CON	UN	1	10,42	0,00	0,00	0,00	10,42	1,88
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	18	34022000	LAVA RDUU	UN	1	8,60	0,00	0,00	0,00	8,60	1,55
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	19	38099190	AMAC CON	UN	1	15,84	0,00	0,00	0,00	15,84	2,85
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	20	38099190	AMAC CON	UN	1	8,95	0,00	0,00	0,00	8,95	1,61
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	21	38099190	AMAC FRES	UN	1	9,48	0,00	0,00	0,00	9,48	1,71
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	22	38099190	PASSA ROL	UN	1	5,75	0,00	0,00	0,00	5,75	1,04
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	23	38099190	AMAC CON	UN	1	6,25	0,00	0,00	0,00	6,25	1,13
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	24	34012090	LAVA RDUU	UN	1	8,68	0,00	0,00	0,00	8,68	1,56
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	25	38099190	AMAC LIRI	UN	1	9,48	0,00	0,00	0,00	9,48	1,71
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	26	38099190	AMAC TRA	UN	1	6,45	0,00	0,00	0,00	6,45	1,16
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	27	34021190	LAVA RDUU	UN	1	16,96	0,00	0,00	0,00	16,96	3,05
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	28	34022000	LAVA RDUU	UN	1	24,99	0,00	0,00	0,00	24,99	4,50
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	29	34022000	DET LIQ CC	UN	1	30,75	0,00	0,00	0,00	30,75	5,54
12/2018	19/12/2018	296500700	2	5405	60	30	34022000	LAVA RDUU	UN	1	24,99	0,00	0,00	0,00	24,99	4,50

¹ Fragmentos das páginas 17 e 308 que representam as informações iniciais das duas planilhas.



Saídas tributadas lançadas como não tributadas - 2018

Empresa: Atacadão Almirante Comércio de Alimentos Eireli		C.N.P.J.: 40.770.356/0001-29		CCICMS: 16.313.670-0									
Endereço: Lote 018, 2, Loteamento Estrada Real - Mamanguape - PB - CEP 58.280-000													
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	19	33072010	DESOD RC	UN	4	2,65	10,60	1,91
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	20	34012090	SABAO EM	UN	6	2,15	12,90	2,32
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	22	28289011	AGUIA SAN	UN	5	1,35	6,75	1,22
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	23	38089429	LIMP PERF	UN	1	3,39	3,39	0,61
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	24	34011900	SABAO BA	UN	5	5,89	29,45	5,30
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	25	15171000	MARGARIN	UN	1	13,46	13,46	2,42
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	26	4031000	IOG MORA	UN	3	2,55	7,65	1,38
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5102	40	31	20081100	PE DE MOL	UN	1	3,79	3,79	0,68
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	40	20079990	GOIABADA	UN	1	4,65	4,65	0,84
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5102	40	41	20081100	PE DE MOL	UN	1	3,79	3,79	0,68
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	42	9012100	CAFE ALM	UN	6	3,96	23,76	4,28
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	43	48181000	PAPEL HIG	UN	1	13,39	13,39	2,41
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	52	20054000	ERVILHA C	UN	1	1,85	1,85	0,33
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	53	20058000	MILHO VE	UN	1	1,69	1,69	0,30
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	54	21032010	MOLHO PE	UN	1	1,98	1,98	0,36
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	56	10062010	ARROZ PA	UN	7	2,22	15,54	2,80
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	57	7133329	FEIJAO CA	UN	8	4,65	37,20	6,70
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	58	7133329	FEIJAO MA	UN	3	3,49	10,47	1,86
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	59	7135090	FAVA RAJA	UN	1	9,65	9,65	1,74
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	60	15079011	OLEO DE S	UN	6	3,79	22,74	4,09
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	61	22090000	VINAGRE A	UN	3	1,79	5,37	0,97
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	64	25010020	SAL REFIN	UN	2	1,15	2,30	0,41
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	66	18069000	CHOC SOR	UN	2	7,98	15,96	2,87
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	67	73231000	LA DE ACC	UN	3	1,49	4,47	0,80
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650040000002429008944769	242	5405	60	77	11041900	FLOCADO M	UN	30	0,86	25,80	4,64
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650070000007251009668153	725	5405	60	1	7133329	FEIJAO CA	UN	1	4,59	4,59	0,83
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650070000007251009668153	725	5405	60	2	9012100	CAFE ALM	UN	1	3,96	3,96	0,71
12/2018	29/12/2018	25181240770356000129650070000007251009668153	725	5405	60	3	9012100	CAFE ALM	UN	1	3,96	3,96	0,71
12/2018	29/12/2018	251812407703560001296500700000077211007880252	772	5405	60	1	33051000	KIT SH300	UN	1	9,89	9,89	1,78

Das tabelas acima reproduzidas, é possível constatar que, na primeira, os números das chaves de acesso das NFC-e foram reproduzidos de forma incompleta, não contemplando todos os seus 44 (quarenta e quatro) caracteres. Na segunda, tal situação não ocorreu.

Com efeito, qualquer omissão e/ou inconsistência que acarrete prejuízos à defesa do contribuinte contamina o lançamento tributário, tornando-o passível de anulação ou de reconhecimento da improcedência da denúncia, a depender do caso concreto. Para que isso ocorra, não basta que a omissão e/ou inconsistência seja identificada e reconhecida. É imperioso que reste demonstrado o efetivo dano à defesa do contribuinte.

Em se tratando de notas fiscais de consumidor eletrônicas, esta omissão não produziu qualquer lesão à ampla defesa e ao contraditório da autuada, vez que, em consulta ao Sistema ATF da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba, é possível extrair todas as informações necessárias sobre tais documentos, bastando, para tanto, digitar o número da inscrição estadual da empresa e o número da NFC-e (que está devidamente registrado nas planilhas fiscais).

Esta consulta está à disposição dos contribuintes e pode ser realizada acessando o Sistema ATF (SEFAZ Virtual), no endereço eletrônico www.sefaz.pb.gov.br/servirtual, por meio do qual é facultada a realização de diversas pesquisas relacionadas à nota fiscal eletrônica, inclusive para detectar, por período, quais as NFC-e emitidas (consulta genérica).

Acrescente-se ainda o fato de que, nas planilhas produzidas pela fiscalização, há a indicação de diversas outras informações que possibilitam a identificação precisa de todos os documentos.



Importante também atentarmos que a acusação está relacionada a NFC-e de emissão da própria autuada, o que facilita, sobremaneira, a identificação dos documentos fiscais para efeito de apresentação de contraprovas por parte da defesa.

Após identificar os documentos fiscais objeto da autuação a partir dos dados exibidos nas planilhas fiscais (seja em seu sistema próprio, seja acessando o Sistema ATF da SEFAZ/PB), o contribuinte tem a possibilidade de detalhar todos os campos que julgar necessários para que possa produzir sua defesa de forma ampla.

Considerando a ausência de demonstração de efetivo prejuízo suportado pela recorrente, o caso requer a aplicação do princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo), de larga aplicação jurisprudencial. Nesse sentido:

STJ - RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS RHC 57729 MA 2015/0064757-5 (STJ)

Data de publicação: 24/06/2015

Ementa: PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. HOMICÍDIO QUALIFICADO. NULIDADE. DEFENSOR DATIVO NOMEADO. SUBSTITUIÇÃO POR OUTRO DEFENSOR DATIVO INTIMAÇÃO DO ACUSADO. NÃO OCORRÊNCIA. PREJUÍZO NÃO DEMONSTRADO. PRINCÍPIO DO PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. FLAGRANTE ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. Segundo a legislação em vigor, é imprescindível, quando se trata de nulidade de ato processual, a demonstração do prejuízo sofrido, em consonância com o princípio *pas de nullité sans grief*, consagrado no art. 563 do Código de Processo Penal, *verbis*: "Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa". 2. Inexiste manifesta ilegalidade, *in casu*, pois não há falar em nulidade em razão da ausência de intimação do acusado, diante da substituição de um defensor dativo por outro patrono também nomeado pelo juízo. 3. Não há motivo para considerar indefeso réu, o qual foi assistido durante a instrução criminal por Defensor Dativo que atuou em todos os atos processuais, tendo em vista que houve apresentação de defesa prévia, comparecimento nas audiências e oferecimento de alegações finais, tendo havido, inclusive, pleito pela absolvição. 4. Recurso não provido.

Também no que concerne às outras denúncias consignadas na inicial, havemos de concluir que as provas anexadas pela auditoria são fartas e suficientemente aptas para lhes dar suporte.



Toda a documentação necessária foi trazida aos autos pela autoridade fiscal, conforme restará demonstrado quando da análise individualizada das acusações. Diferentemente do que alega a recorrente, os eventos que motivaram os lançamentos não representam meros relatos da autoridade fiscal.

Ainda no campo da nulidade, a denunciada advoga que o Fisco não teria apontado qual a legislação que justificaria a cobrança de ICMS de cada um dos itens.

O fato que motivou a acusação de código 0195 foi a classificação tributária de alguns produtos comercializados pela recorrente como não tributados por ocasião das saídas que, segundo a fiscalização, estariam submetidos à sistemática “normal” de tributação.

Havendo indicação precisa dos artigos infringidos (como no caso em exame, consoante será mais bem explicitado na análise do mérito), não há que se falar em obrigatoriedade de o auditor fiscal apresentar fundamentação legal para enquadramento de produtos com “tributação normal”, vez esta é a regra geral.

O que reclama a recorrente - a ponto de requerer a nulidade do Auto de Infração -, em verdade, subverte a lógica.

Caberia à defesa comprovar a regularidade de suas operações, demonstrando haver classificado corretamente os produtos por ela comercializados.

Noutras palavras, a exceção é que deve ser demonstrada, uma vez que a tributação normal, repito, é a regra geral.

Em que pese a irresignação da autuada, o fato é que todas as denúncias foram lançadas com os respectivos dispositivos apontados como infringidos e com a penalidade proposta para cada uma das condutas infracionais evidenciadas pelo Fisco.

Ademais, observa-se, no campo “Nota Explicativa” do Auto de Infração, que o auditor fiscal teve o cuidado de pormenorizar os fatos que motivaram a exação fiscal. A nota explicativa, registre-se, é parte integrante do Auto de Infração e, como o próprio nome sugere, apesar de não ser de preenchimento obrigatório, têm função de detalhar, clarificar a denúncia, servindo de complementação à descrição da infração sempre que se faça necessário.

No caso em apreço, pelos motivos expostos, não há que se falar em falta de identificação da matéria tributável, carência de indicação dos dispositivos legais, denúncia genérica, ausência de clareza ou falta de motivação.

Diante deste cenário, não há motivos para acolher as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente, haja vista não restarem configuradas quaisquer das situações que importem nulidade previstas na legislação tributária do Estado da Paraíba.

Passemos à análise individualizada das acusações.



0063 – FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS)

Após identificar a utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição no exercício de 2018, o agente fazendário responsável pela autuação acusou o contribuinte de haver afrontado o disposto no artigo 85, III, do RICMS/PB:

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

(...)

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

Em razão da conduta infracional evidenciada, foi aplicada a multa por infração inculpada no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96:

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):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;



Exercendo seu direito ao contraditório e à ampla defesa, o sujeito passivo assevera que, *“muito embora as compras tenham sido realizadas no mês de abril/2018, apenas em dezembro/2018 é que, de fato, a empresa iniciou a comercialização dos produtos. Logo, a empresa simplesmente comprou mais do que vendeu, e manteve as demais mercadorias não vendidas em estoque, de forma que não há obrigação de estorno.”*

Relevante salientarmos que, não obstante a recorrente haver reproduzido os mesmos argumentos trazidos em sua impugnação, cabe-nos a apreciação do recurso de ofício, uma vez que a decisão monocrática declarou a improcedência do crédito tributário.

A diligente julgadora singular, ao tempo que reconheceu a legitimidade da técnica, bem como a existência de crédito fiscal não estornado pela empresa, afastou a exigência fiscal em razão da falta de repercussão tributária, consoante destacado no fragmento da sentença abaixo reproduzido:

“Entretanto, em que pese a constatação de prejuízo bruto com mercadorias, através da aferição da Conta Mercadorias aplicada em empresas com contabilidade regular, onde o valor das saídas foi inferior as operações de entradas, cuja diferença encontrada resulta no crédito fiscal não estornado pela empresa, para efeito de repercussão, deve ser feito o estorno na Conta Gráfica do ICMS no mês de dezembro, conforme legislação regente à época dos fatos, vejamos:

Lei 6.379/96:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Neste norte, faz-se necessário que se proceda ao estorno do valor correspondente ao crédito fiscal indevido em Conta Gráfica do ICMS, no caso de existência de saldo credor favorável ao contribuinte no cotejamento entre os débitos e créditos na apuração do imposto do exercício de 2018. Assim, considerando as informações econômicas fiscais das declarações prestadas pela atuada e constantes no banco de dados desta Secretaria, consultas abaixo, verifica-se um saldo credor de R\$ 401,439,58:



(...)"

A decisão singular não merece reparos.

Com efeito, a redação do artigo 82, V, "h", da Lei nº 6.379/96 - vigente à época do fato gerador -, exigia, para sua aplicação, a comprovação de repercussão tributária, mediante o estorno do crédito indevido/inexistente na conta gráfica do ICMS.

De fato, diante da existência de saldo credor suficiente para absorver o crédito tributário não estornado pelo contribuinte no exercício, não há como prosperar o lançamento tributário.

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS

Além de caracterizar descumprimento de obrigação acessória, a falta de escrituração de documentos fiscais de entradas pode ganhar contornos mais amplos. Isto porque a legislação tributária do Estado da Paraíba incluiu esta conduta no rol daquelas que autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido.

Vejamos o que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 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;

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

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

A constatação desta omissão, em razão de remeter a saídas de mercadorias tributáveis omitidas, caracteriza afronta ao disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do 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;



Para aqueles que transgredirem os artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabelece a seguinte penalidade:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria 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;

Em sua peça impugnatória, a defesa aduz, genericamente, que *“nunca deixou de registrar e fazer o devido lançamento das notas fiscais correta e adequadamente, e para comprovar isso junta à presente defesa os arquivos de sua escrituração contábil digital.”*

Objetivamente, contestou a inclusão, no levantamento fiscal, apenas da nota fiscal nº 930.283, emitida em 18/12/2018.

Acolhendo os argumentos da defesa, a instância *a quo* reconheceu a necessidade de cancelar o crédito tributário associado ao referido documento. Vejamos a manifestação da julgadora fiscal:

“Considerando as alegações e documentos anexados pela atuada, chegou-se às seguintes conclusões:

A RIOGRANDENSE DISTRIBUIDORA LTDA emitiu a nota fiscal de venda para a atuada de nº 923.123, depois emitiu a nota fiscal de número 930.450, com a natureza de operação de Devolução da nota de nº 923.123, e a nota fiscal



de número nº 930.283, referenciando que estaria cancelando a nota fiscal nº 930.450, como demonstrado abaixo:

NFE 923.123:

58322000		Nº: 923123-2			
NATUREZA DA OPERAÇÃO VDA MERC ADQ TERC			CHAVE DE ACESSO DA NF-e/FI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 25-1811-35.298.827/0004-50-55-002-000.923.123-153.802.389-5		
INSCRIÇÃO ESTADUAL 161352707	INSC. ESTADUAL DO SUBST.	CNPJ/CPF 35.298.827/0004-50	PROTÓTIPO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 325180027362823 30/11/2018 23:13:58		
DESTINATÁRIO REMETENTE					
NOME/RAZÃO SOCIAL ATACADAO ALMIRANTE COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA - 13909			CNPJ/CPF 40.770.356/0001-29	DATA DA EMISSÃO 2018-11-30 23:12:08	
ENDEREÇO RUA LOCAL LOTE 01B, 2		BAIRRO/DISTRITO LOTEAMENTO ESTRADA	CEP 58280000	DATA DA SAÍDA/ENTRADA 2018-11-30 23:12:08	
MUNICÍPIO MAMANGUAPE	FONE/FAX (84)33532733	UF PB	INSCRIÇÃO ESTADUAL 163136700	HORA SAÍDA	
FATURA					
CÁLCULO DO IMPOSTO					
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 143.947,71	VALOR ICMS 25.910,60	BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST 0,00	VALOR ICMS ST 0,00	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 146.886,99	
VALOR FRETE 0,00	VALOR DO SEGURO 0,00	DESCONTO 0,00	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 1,50	IPI 0,00	VALOR TOTAL DA NOTA 146.888,49
TRANSPORTADOR/VOLUMES					
RAZÃO SOCIAL LOGISTICA		FRETE POR CONTA 0: EMITENTE 1: DESTINATÁRIO 0	CÓDIGO ANTT	PLACA VEÍCULO	UF RN
ENDEREÇO RUA MARECHAL ANACLETO DE LIMA 1 1		MUNICÍPIO NATAL	UF RN		CNPJ/CPF 050.421.524-82
				INSCRIÇÃO ESTADUAL ISENTO	

NFE 930.450:

Identificação do Emitente RIOGRANDENSE DISTRIBUIDORA LTDA RÓD BR 101, S/N, GALPAO E K - DISTRITO INDUSTRIAL - CONDE - PB 58322000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - Entrada 1 - Saída 0		CONTROLE DO FISCAL 	
NATUREZA DA OPERAÇÃO DEV.MERC ADQR TERC		Nº: 923450-2		CHAVE DE ACESSO DA NF-e/FI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 25-1812-35.298.827/0004-50-55-002-000.923.450-125.217.842-8	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 161352707	INSC. ESTADUAL DO SUBST.	CNPJ/CPF 35.298.827/0004-50	PROTÓTIPO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 325180027619229 04/12/2018 18:26:11		
DESTINATÁRIO REMETENTE					
NOME/RAZÃO SOCIAL ATACADAO ALMIRANTE COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA - 13909			CNPJ/CPF 40.770.356/0001-29	DATA DA EMISSÃO 2018-12-04 17:45:22	
ENDEREÇO RUA LOCAL LOTE 01B, 2		BAIRRO/DISTRITO LOTEAMENTO ESTRADA	CEP 58280000	DATA DA SAÍDA/ENTRADA 2018-12-04 17:45:22	
MUNICÍPIO MAMANGUAPE	FONE/FAX (84)33532733	UF PB	INSCRIÇÃO ESTADUAL 163136700	HORA SAÍDA	
FATURA					
CÁLCULO DO IMPOSTO					
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 143.947,71	VALOR ICMS 25.910,60	BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST 0,00	VALOR ICMS ST 0,00	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 146.886,99	
VALOR FRETE 0,00	VALOR DO SEGURO 0,00	DESCONTO 0,00	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 1,50	IPI 0,00	VALOR TOTAL DA NOTA 146.888,49

NFE 930.283:



INDUSTRIAL - CONDE - PB 58322000		1 - Saída		Nº: 930283-2															
NATUREZA DA OPERAÇÃO OUTRAS SAIDAS				CHAVE DE ACESSO DA NF-e P/CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 25-1812-35.298.827/0004-50-55-002-000.930.283-190.246.852-2															
INSCRIÇÃO ESTADUAL 161352707		INSC. ESTADUAL DO SUBST.		CNPJ/CPF 35.298.827/0004-50		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 325180028792078 18/12/2018 17:50:33													
DESTINATÁRIO REMETENTE																			
NOME/RAZÃO SOCIAL ATACADAO ALMIRANTE COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA - 13909				CNPJ/CPF 40.770.356/0001-29		DATA DA EMISSÃO 2018-12-18 17:49:11													
ENDEREÇO RUA LOCAL LOTE 01B, 2				BARRIO/DISTRITO LOTEAMENTO ESTRADA		CEP 58280000													
MUNICÍPIO MAMANGUAPE		FONE/FAIX (84)33532733		UF PB		INSCRIÇÃO ESTADUAL 163136700													
HORA SAÍDA																			
FATURA																			
CÁLCULO DO IMPOSTO																			
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 0,00		VALOR ICMS 0,00		BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST 0,00		VALOR ICMS ST 0,00													
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 146.886,99																			
VALOR FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00		DESCONTO 0,00		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 1,50													
VALOR TOTAL DA NOTA 146.888,49				IPÍ 0,00															
TRANSPORTADOR/VOLUMES																			
RAZÃO SOCIAL				FRETE POR CONTA 0 - EMITENTE 1 - DESTINATÁRIO		CÓDIGO ANTT													
ENDERECO				MUNICÍPIO		UF													
						INSCRIÇÃO ESTADUAL													
<table border="1"> <tr> <td>71750</td> <td>SH TRESEMME 400*CO 200ML PREC ESP. RECONST E FORÇA(E)*</td> <td>33051000</td> <td>890</td> <td>5949</td> <td>UN1</td> <td>30,00</td> <td>15,83</td> <td>477,90</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> </tr> </table>								71750	SH TRESEMME 400*CO 200ML PREC ESP. RECONST E FORÇA(E)*	33051000	890	5949	UN1	30,00	15,83	477,90	0,00	0,00	0,00
71750	SH TRESEMME 400*CO 200ML PREC ESP. RECONST E FORÇA(E)*	33051000	890	5949	UN1	30,00	15,83	477,90	0,00	0,00	0,00								
CÁLCULO DO ISSQN																			
INSCRIÇÃO MUNICIPAL		VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS		BASE DE CÁLCULO ISSQN		VALOR ISSQN													
DADOS ADICIONAIS																			
INFORMAÇÕES ADICIONAIS				NOTA FISCAL DE ANULACAO Ref. NF: 923450, Serie 02, de 04/12/2018, POR NAO TER SIDO CANCELADA DENTRO PRAZO LEGAL - Cliente: SUPERMERCADO ALMIRANTE - Representante: - Valor liq. a pagar: 146888,49															

Pela seqüência de emissão de notas fiscais acima demonstrada, a nota fiscal de nº 930.283 não representa uma operação de venda de mercadorias para a empresa atuada, já que o emitente utilizou da emissão da referida nota fiscal para cancelar a operação de devolução de que trata a nota fiscal de nº 930.450.

Assim, por não representar uma operação de entrada de mercadorias para a atuada, deve ser afastada a presunção de omissão de saída quanto a nota fiscal de nº 930.283.”

Das informações extraídas dos documentos fiscais acima relacionados, infere-se que a empresa emitente (Riograndense Distribuidora Ltda.), pelo fato de haver perdido o prazo para cancelamento da NF-e nº 923.450, terminou por emitir outro documento fiscal (NF-e nº 930.283) que, em verdade, não representa uma outra operação de venda de mercadorias².

² Na decisão singular, às fls. 38.938, a julgadora fiscal destacou como cancelado o valor de ICMS de R\$ 24.439,93 (vinte e quatro mil, quatrocentos e trinta e nove reais e nove centavos) em vez de R\$ 26.439,93 (vinte e seis mil, quatrocentos e trinta e



Imprescindível assinalarmos que, nos campos “Informações Adicionais” dos aludidos documentos fiscais, há referência expressa às notas fiscais, de forma que é possível constatar que o equívoco foi cometido por parte da empresa emitente.

Além da nota fiscal apontada pela impugnante, a julgadora monocrática também cancelou a exigência fiscal relativa às notas fiscais nº 720 e 864, haja vista ter constatado se tratar de notas fiscais de emissão da própria autuada (*vide* fls. 38.936 e 38.937), não representando, *ipso facto*, repercussão tributária para a acusação em tela.

Ainda no tocante à acusação em análise, foi verificada, pela julgadora fiscal, a seguinte inconsistência no lançamento relativo ao mês de dezembro de 2019:

“Quanto ao período atuado de dezembro de 2019, excluo os créditos lançados, pois não consta nos autos relação de nota fiscal não lançada para esse período. Pelos valores dos referidos créditos, infere-se que se trata de um erro quando do lançamento, isto é, os créditos tributários lançados na verdade se referem ao período de outubro de 2019, em que foi indicada a falta de lançamento da nota fiscal 864, no valor de R\$ 575, 22.”

Este equívoco, mesmo que, em princípio, represente uma nulidade por vício formal, não pode ser objeto de novo lançamento, na medida em que a nota fiscal nº 864 – conforme já pontuado alhures – representa uma operação de saída da recorrente, sem repercussão tributária para a denúncia em foco.

Com o fito de demonstrar a improcedência total da acusação, a recorrente busca amparo na Súmula nº 509 do Superior Tribunal de Justiça.

Vejamos sobre o que dispõe a mencionada súmula:

STJ – Súmula 509: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”

O entendimento jurisprudencial do qual se socorre a autuada não tem qualquer correspondência com a matéria objeto da autuação. No caso concreto, não se

nove reais e noventa e três centavos), contudo, na planilha demonstrativa do crédito tributário, exibida às fls. 38.947, consignou o valor correto, ou seja, apenas o crédito tributário associado à nota fiscal nº 15876.



discute o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea.

O que se visa alcançar são as operações pretéritas que ficaram à margem da tributação, cujos recursos auferidos possibilitaram a aquisição dos produtos consignados nos documentos fiscais não lançados nos livros próprios da empresa.

Em nenhum momento se questiona a validade das notas fiscais não escrituradas.

Sem mais a acrescentar, ratifico os termos da decisão recorrida.

0195 – INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL

Diante da constatação de haver o sujeito passivo promovido saídas de mercadorias tributadas sem destaque do imposto devido, o agente fazendário que subscreve a peça acusatória denunciou o contribuinte de haver afrontado os artigos 2º, 3º, 52, 54, 60, I, “b” e III, “d” e “l” e 106, todos do RICMS/PB.

Como medida punitiva para a infração identificada pela auditoria, foi aplicada a penalidade insculpida no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96:

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

(...)

IV - de 75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isentas ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto;



Em seu recurso voluntário, o contribuinte destaca que teria havido uma suposta contradição na decisão singular, pois, ao tempo que declara que o CFOP e a NCM das mercadorias são suficientes para a autuada identificar todas as informações necessárias à sua defesa, aponta que o fato de um determinado produto estar listado em um dos anexos do Convênio ICMS nº 142/18, não significa que esteja sujeito à substituição tributária nas operações realizadas neste Estado, pois as regras relativas à substituição tributária devem ser tratadas em convênios específicos celebrados entre as unidades federadas, podendo ser relacionadas a determinados segmentos, bens e mercadorias, etc.

Com a devida vênia, não existe qualquer contradição na fundamentação apresentada pela julgadora singular.

O que fora assinalado na sentença é que, a partir dos dados contidos nas notas fiscais elencadas pela fiscalização (CFOP, NCM, descrição do produto, etc.) é possível verificar se o produto está ou não enquadrado na sistemática de substituição tributária. Para tanto, faz-se necessário cotejar as informações com os normativos que dispõem acerca da matéria (protocolos, convênios, decretos).

O sujeito passivo também alega que o arbitramento realizado pela autoridade fiscal não deve prosperar.

Ocorre que, na situação ora em debate, o que se questiona é a ausência de tributação de alguns produtos, em razão de supostos equívocos cometidos pela empresa no que se refere ao regime de tributação a ser aplicado.

Não há, no caso da denúncia em tela, qualquer indicativo de que a fiscalização tenha se valido de qualquer modalidade de arbitramento de valores. O que se vislumbra, em verdade, é meramente uma divergência de entendimento quanto ao tratamento tributário a ser dado a alguns produtos quando da saída do estabelecimento.

Trata-se, por conseguinte, de uma autuação originada a partir de informações reais, as quais foram extraídas diretamente dos arquivos transmitidos pela empresa à SEFAZ/PB.

Dito isto, importa também pontuarmos que o fato de haver a auditoria adotado interpretação apartada da legislação de regência quanto a alguns produtos não invalida todo o procedimento realizado ou conduz à nulidade dos lançamentos.

Eventuais inconsistências no levantamento fiscal devem ser corrigidas, de forma a conferir certeza e liquidez ao crédito tributário.

Após analisar o caderno processual, a julgadora fiscal validou, em parte, as alegações apresentadas na impugnação protocolada pela defesa e suprimiu, do levantamento original, os produtos relacionados na planilha de fls. 38.941 e 38.942.



Considerando que o efeito devolutivo abarca os recursos voluntário e de ofício, iniciaremos a análise dos itens eliminados pela instância prima e, em seguida, examinaremos os produtos destacados no recurso voluntário.

As exclusões realizadas pela instância singular estão em consonância com a legislação de regência e, por este motivo, devem ser confirmadas³.

Na listagem produzida pela recorrente, iniciamos com os produtos “Chocolate Snickers” (NCM 1806.31.10 – CEST 1700200) e “Choc Mini Tubo MMS 30 g”.

Vejamos o que disciplina o artigo 1º do Decreto nº 38.124/18, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos alimentícios relacionados no Anexo XVII do Decreto nº 37.815, de 17 de novembro de 2017⁴:

Art. 1º Fica adotado, nos termos deste Decreto e do Decreto nº 37.815, de 17 de novembro de 2017, o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias, classificados nos Códigos Especificadores da Substituição Tributária - CEST 17.047.00, 17.049.00 a 17.053.02 e 17.056.00 a 17.064.00, relacionados no Anexo XVII – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS do referido Decreto (Protocolo ICMS 53/17).

Considerando que os CEST dos itens informados pela defesa não se enquadram em nenhum dos códigos relacionados no artigo 1º do Decreto nº 38.124/18, concluímos que tais itens, à época dos fatos geradores, estavam submetidos à tributação normal por ocasião das saídas.

Quanto aos produtos “Bombom Sonho de Valsa” e “Choc Twix”, não há mais o que acrescentar, uma vez que os créditos tributários decorrentes das operações com estes itens foram declarados indevidos pela julgadora singular e confirmados por esta relatoria quando da análise do recurso de ofício.

Os demais produtos listados às fls. 38.971 a 38.974 (detergente, lava roupas, amaciante, passa roupas e sabão) também não se encontram enquadrados nas regras da substituição tributária, uma vez que o Estado da Paraíba não os excetuou da sistemática normal de tributação.

Para que não parem dúvida sobre a matéria, convém atentarmos para os didáticos esclarecimentos feitos pela ilustre julgadora fiscal:

³ As fundamentações legais para as exclusões estão devidamente anotadas às fls. 38.940 e 38.941.

⁴ Redação vigente à época dos fatos geradores.



“A autuada alega que muitos produtos fazem parte da sistemática da substituição tributária, conforme disciplinado no regulamento do ICMS da Paraíba e no Convênio de ICMS 142, de 14 de dezembro de 2018, em seu anexo XVII, estando as mercadorias classificadas com o NCM 18063110 sujeitas ao regime tributário da substituição tributária, com o CEST 1700200.

Importante esclarecer que os Anexos II a XXVI do convênio ICMS 142/18, relacionam mercadorias e bens passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária, isto é, o fato de um determinado produto está listado em um dos seus anexos, não significa que esteja sujeito à substituição tributária nas operações realizadas neste Estado, pois, as regras relativas a substituição tributária devem ser tratada em convênios específicos celebrados entre as unidades federadas, podendo ser relacionadas a determinados segmentos, bens e mercadorias etc. e as empresas que são sujeitos passivos por substituição tributária devem sempre observar as normas da UF de destino. Senão vejamos:

CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018

Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 171ª Reunião Ordinária, realizada em Salvador, BA, no dia 14 de dezembro de 2018, tendo em vista o disposto nos arts. 6º a 10 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), na alínea “a” do inciso XIII do § 1º e nos §§ 7º e 8º do art. 13, no art. 21-B e nos §§ 12 a 14 do art. 26, todos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, resolve celebrar o seguinte:

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Cláusula primeira Os acordos celebrados pelas unidades federadas para fins de adoção do regime da substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes observarão o disposto neste convênio.

§ 1º O disposto no caput desta cláusula aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações



interestaduais com bens e mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário contribuinte do imposto.

§ 2º As referências feitas ao regime da substituição tributária também se aplicam ao regime da antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação.

Cláusula segunda A adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas.

§ 1º A critério da unidade federada de destino, a instituição do regime de substituição tributária dependerá, ainda, de ato do Poder Executivo para internalizar o acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas.

§ 2º Os acordos específicos de que trata o caput desta cláusula poderão ser denunciados, em conjunto ou isoladamente, pelos acordantes, devendo ser comunicado com antecedência mínima de 30 (trinta) dias.

§ 3º Compete à unidade federada que instituir o regime de substituição tributária, nas operações interestaduais a ela destinadas instituir também, em relação às operações internas, aplicando-se, no que couber, o disposto neste convênio.

§ 4º Os acordos firmados entre as unidades federadas poderão estabelecer normas específicas ou complementares às estabelecidas neste convênio.” (g. n.)

Diante de todo o exposto, no tocante à acusação de indicar como não tributadas pelo ICMS mercadorias sujeitas ao imposto estadual, mantenho o crédito tributário julgado procedente pela instância *a quo*.

0555 – PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS)

Em apertada síntese, a figura do passivo fictício caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas.

Esta anomalia contábil também faz surgir a presunção de omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido, por força do que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646, II, do RICMS/PB.



Evidenciada a existência de diferenças tributáveis, a fiscalização indicou, no campo “Enquadramento Legal” do Auto de Infração, que a conduta infracional do contribuinte afrontara o disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, do RICMS/PB e propôs a aplicação da penalidade insculpida no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

A presunção de omissão de saídas somente tem lugar quando, no âmbito do exame da conta Fornecedores, a fiscalização se deparar com a existência de duplicatas de um exercício que não foram quitadas no exercício posterior ou que não estejam em aberto ou sob protesto. Ocorrendo tal situação, cumpre ao contribuinte o ônus da prova da inexistência da irregularidade apontada com supedâneo na legislação supra, conforme prevê a parte final do *caput* do artigo 646 do RICMS/PB.

Em seu favor, a autuada alega que comprovou todos os pagamentos referentes aos fornecedores, bem como que todos os produtos que constam no estoque se referem a mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Além de não haver apresentado elementos suficientes para afastar a acusação, a recorrente não indicou qualquer inconsistência no procedimento realizado pela auditoria.

Relevante atentarmos que, no caso em apreciação, não se questionam os pagamentos realizados pela empresa. O que fez surgir a presunção de omissão de saídas foi o fato de o contribuinte haver quitado duplicatas e não haver registrado os pagamentos na sua escrita contábil (obrigações pagas e não contabilizadas), o que caracteriza o passivo fictício.

Também não afasta a presunção a alegação de que mais de 70% (setenta por cento) da base de cálculo do passivo fictício teria sido pago pela empresa em operações submetidas à substituição tributária, visto que a diferença tributável está associada ao exame da conta fornecedores, sendo irrelevante, para caracterizar a infração, o regime de tributação a que estão sujeitas as mercadorias em estoque no estabelecimento da recorrente.

Inobstante a ausência de provas aptas para desconstituir o lançamento de ofício, bem como de indicação precisa de equívocos no levantamento fiscal, a julgadora fiscal identificou a necessidade de cancelamento de parte do crédito tributário lançado. Senão vejamos:

“Portanto, a autuada não demonstrou erros no levantamento fiscal tampouco apresentou documentação hábil para se contrapor aos saldos apurados na movimentação da conta fornecedores, entretanto, vislumbro, em relação ao passivo fictício de 2019, a ocorrência do bis in idem, já que no levantamento fiscal foi incluído o saldo do exercício anterior de R\$ 3.551.210,75, que já fora considerado no cômputo do levantamento da conta fornecedores do exercício de 2018 que resultou no passivo fictício apurado de R\$ 346.568,45 e cobrança do ICMS incidente na alíquota de 18%.



A apuração do passivo foi realizada a partir da análise da movimentação da conta fornecedores, em que se compara as compras do exercício e saldo do exercício anterior, subtraindo-se os pagamentos registrados na contabilidade no exercício e duplicatas pagas no exercício seguinte. Neste caso, como o saldo do exercício anterior de R\$ 3.551.210,75, alocado no levantamento de 2019, corresponde ao valor de compras do exercício de 2018 menos os pagamentos registrados na contabilidade, ao qual, abatendo-se os valores de duplicatas pagas no exercício seguinte (R\$ 3.240.642,30) resultou no passivo apurado de R\$ 346.568,45, a inclusão desse referido saldo no levantamento da conta fornecedores de 2019 acabou por ensejar a cobrança de ICMS sobre o saldo de obrigações fictícias já consideradas no computo do ICMS devido a título de passivo fictício no exercício de 2018.

O passivo apurado de R\$ 92.649,03 no exercício de 2019 decorre justamente por ter se onerado o saldo de obrigações do exercício com o saldo anterior de R\$ 3.551.210,75, pois ao ser considerar apenas as obrigações contraídas no próprio exercício, a repercussão de passivo fictício deixa de existir, vejamos:

Compras a prazo exercício 2019	41.144.391,18
Pagamentos efetuados do exercício conforme escrita contábil	37.167.989,70
Duplicatas pagas no exercício seguinte, em aberto e/ou sob protesto	4.230.320,90
Resultado (passivo oculto)	-253.919,42

*Excluído o valor de R\$ 3.240.342,30 das duplicatas do exercício 2018 pagas e contabilizadas em 2019.

Assim, afasto o crédito tributário lançado para o exercício de 2019 fim de evitar a ocorrência do bis in idem."

A providência tomada pela julgadora fiscal teve, como objetivo, evitar a sobreposição de dados que contribuíram para uma majoração indevida do crédito tributário do exercício de 2019.

Isto porque, ao ser transportado o saldo de duplicatas no valor de R\$ 3.551.210,75 (três milhões, quinhentos e cinquenta e um mil, duzentos e dez reais e setenta e cinco centavos) - identificado no exercício de 2018 - para o ano de 2019 (a título de saldo do exercício anterior), o levantamento da conta fornecedores deste último exercício restou acrescido de parcela que já fora objeto de lançamento de ofício.

Deste modo, para se evitar a sobreposição de valores e, conseqüentemente, a configuração de *bis in idem*, a exclusão do saldo inicial de 2019 é medida que se impõe.



0340 – PASSIVO INEXISTENTE (OMISSÃO DE SAÍDAS)

Segundo denota a nota explicativa anotada pela fiscalização:

“O CONTRIBUINTE CONTABILIZOU PASSIVO EM NOME DA SUBCONTA KELVIM MOREIRA DA SILVA, DE NÚMERO 2.2.01.004.001.5757, DOS BALANCETES DE VERIFICAÇÃO, COMO EMPRÉSTIMO REGISTRADO DA CONTA EMPRÉSTIMO PESSOAS LIGADAS, SEM LASTRO DOCUMENTAL, CARACTERIZANDO INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO ICMS EM VIGOR E CONTRÁRIO À JURISPRUDÊNCIA ASSENTE NO PRÓPRIO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS, A EXEMPLO DO ACÓRDÃO 488/2018, DA LAVRA DA CONSELHEIRA THAIS GUIMARAES TEIXEIRA.”

Identificado o ilícito tributário, a autoridade fazendária considerou infringidos os artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 646, do RICMS/PB e, além de exigir o tributo decorrente da diferença tributável apurada, aplicou, em desfavor do contribuinte, a multa prevista no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Em sua defesa, a recorrente afirma que o Sr. Kelvim Moreira da Silva realizou diversos empréstimos em favor da denunciada, empréstimos estes que teriam ajudado a empresa a se manter ativa no mercado.

E prossegue alegando que:

“Ademais, registre-se que a autoridade atuante não possui provas da má-fé do Defendente, ao contrário, procede com o seu argumento com base em especulações e presunções sem fundamentos e sem lastro probatório.

(...)

Ressalte-se, mais uma vez, que pagamentos realizados por terceiros não ensejam em nenhuma ilegalidade e não têm relação nenhuma com a conta fiscal de entradas e saídas da empresa, portanto, não há motivo algum para o Fisco supor que ocorre uma situação irregular aqui. A contabilidade e a organização financeira da empresa não têm repercussão no ICMS. A maior prova disso é que as Notas Fiscais de entrada e de saída foram todas escrituradas devidamente e os pagamentos foram realizados, conforme registrado.



(...)

Além disso, mesmo considerando a suposta existência de um passivo inexistente, a base de cálculo não foi devidamente apurada nem quantificada de forma plausível, não há apontamento de como o Auditor levantou essa base de cálculo do passivo.

E, indo além, coloca-se aqui que houve uma quebra do princípio da estrita legalidade da atuação do ente público e de seus funcionários, pois, como se trata de uma operação financeira, não cabe ao fisco o dever de “fiscalizá-la”.

De início, importa reprisarmos que a figura do passivo inexistente surge a partir da constatação de que o contribuinte lançou, no passivo, obrigações sem origem documental com o intuito de lastrear um ativo adquirido com recursos omitidos (não contabilizados).

Assim sendo, a prova trazida pelo Fisco é exatamente aquela que foi ofertada às fls. 603 a 617, cabendo ao administrado o ônus de comprovar a improcedência da presunção, conforme prevê a legislação de regência.

Para comprovar a regularidade dos lançamentos, deveria o sujeito passivo apresentar as provas aptas para atestar a validade dos alegados empréstimos realizados entre a empresa e o Sr. Kelvim Moreira da Silva.

Quanto à existência de pagamentos efetuados por terceiros, equivoca-se o contribuinte ao declarar que tal fato não configura irregularidade.

A jurisprudência do Conselho de Recursos Fiscais é pacífica quanto à necessidade de se observar o princípio da entidade.

Sobre o tema, vejamos a seguinte passagem do Acórdão nº 117/2022:

“O Princípio Contábil da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Transferências de empresários (pessoa física), sócios ou de quaisquer outras pessoas para a conta de contribuintes do ICMS somente podem ser alçadas à



condição de regulares (e com isso afastar a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis) quando amparadas em documentos hábeis.”

O posicionamento da julgadora singular não destoa do entendimento da instância *ad quem*:

“A necessidade de se comprovar uma obrigação (crédito em uma conta passiva) decorre da presunção legal de que a escrituração indevida de uma obrigação (sem documento comprobatório) se dá com o intuito de justificar acréscimos no patrimônio da empresa, cuja origem, na verdade, advém de receitas mantidas à margem da escrituração.

(...)

O fato de ter ficado demonstrado pagamentos de duplicatas do estabelecimento por terceiros não é suficiente para comprovar a origem dos recursos. Faz-se necessário que o contribuinte apresente documentação hábil e idônea da origem de que os recursos utilizados decorrem de negócio firmado entre as partes, no caso, o contrato de empréstimos.

Como regra geral, os empréstimos e financiamentos são suportados por contratos que estabelecem o seu valor, forma e época de liberação, encargos incidentes, forma de pagamento, garantias, além de outras cláusulas contratuais, portanto, há que se reconhecer que o sujeito passivo efetuou lançamentos de obrigações a título de empréstimos sem respaldo documental.

O próprio registro contábil não é suficiente para comprovar a regularidade na tomada de recursos de terceiros, faz-se necessário comprovar a origem da operação através da apresentação do respectivo contrato, capaz de atestar a exigibilidade lançada.”

Diferentemente do que proclamara a recorrente, a contabilidade e a organização financeira da empresa, nos casos previstos no ordenamento jurídico, podem sim trazer repercussão tributária no campo do ICMS.

Quanto à base de cálculo, os valores registrados pela fiscalização correspondem, exatamente, aos totalizadores mensais dos lançamentos que se encontram discriminados às fls. 603 a 617, não havendo qualquer dúvida com relação à sua origem.



Por fim, no tocante ao argumento de que houve quebra do princípio da estrita legalidade da atuação da fiscalização, registre-se que o agente fazendário atuou nos limites estabelecidos pela legislação tributária que, dentre outras prerrogativas, o autoriza a examinar os livros fiscais e contábeis dos contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba.

DAS MULTAS APLICADAS

Quanto à alegação de que as penalidades imputadas ao contribuinte são desproporcionais e desarrazoadas, destacamos que a análise acerca de inconstitucionalidade de lei é matéria que extrapola a competência dos órgãos julgadores, por força do que preceitua o artigo 55, I, da Lei nº 10.094/13, que dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Ademais, a matéria já foi sumulada, tendo, inclusive, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Vejamos a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como o teor da Súmula 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico em 19 de novembro de 2019:

Art. 90. Compete ao Conselho de Recursos Fiscais, apreciar proposta de súmula para consolidar suas decisões reiteradas e uniformes.

(...)

§ 3º Depois de publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita - DOe-SER, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Portaria nº 00311/2019/SEFAZ



SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nº: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Diante de todo o exposto, o crédito tributário efetivamente devido pela recorrente se apresenta conforme demonstrado na tabela a seguir:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO (R\$)
0063 - FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS)	01/01/2018 a 31/12/2018	106.140,64	106.140,64	106.140,64	106.140,64	0,00	0,00	0,00
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	dez/18	26.869,49	26.869,49	26.439,93	26.439,93	429,56	429,56	859,12
	fev/19	2.167,36	2.167,36	0,00	0,00	2.167,36	2.167,36	4.334,72
	jul/19	1.418,18	1.418,18	0,00	0,00	1.418,18	1.418,18	2.836,36
	ago/19	8.261,51	8.261,51	0,00	0,00	8.261,51	8.261,51	16.523,02
	set/19	330,78	330,78	6,78	6,78	324,00	324,00	648,00
	nov/19	15.604,20	15.604,20	0,00	0,00	15.604,20	15.604,20	31.208,40
	dez/19	103,54	103,54	103,54	103,54	0,00	0,00	0,00
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL	dez/18	65.587,77	49.190,83	114,91	86,19	65.472,86	49.104,64	114.577,50
0555 - PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS)	01/01/2018 a 31/12/2018	62.382,32	62.382,32	0,00	0,00	62.382,32	62.382,32	124.764,64
	01/01/2019 a 31/12/2019	16.676,83	16.676,83	16.676,83	16.676,83	0,00	0,00	0,00
0340 - PASSIVO INEXISTENTE	mai/18	33.300,00	33.300,00	0,00	0,00	33.300,00	33.300,00	66.600,00



(OMISSÃO DE SAÍDAS)	jun/18	8.731,63	8.731,63	0,00	0,00	8.731,63	8.731,63	17.463,26
	jul/18	18.030,63	18.030,63	0,00	0,00	18.030,63	18.030,63	36.061,26
	ago/18	111,78	111,78	0,00	0,00	111,78	111,78	223,56
	set/18	11.905,54	11.905,54	0,00	0,00	11.905,54	11.905,54	23.811,08
	out/18	31.521,70	31.521,70	0,00	0,00	31.521,70	31.521,70	63.043,40
	nov/18	60.605,00	60.605,00	0,00	0,00	60.605,00	60.605,00	121.210,00
	dez/18	84.396,75	84.396,75	0,00	0,00	84.396,75	84.396,75	168.793,50
	jan/19	321.689,41	321.689,41	0,00	0,00	321.689,41	321.689,41	643.378,82
	fev/19	3.761,64	3.761,64	0,00	0,00	3.761,64	3.761,64	7.523,28
	mar/19	1.048,00	1.048,00	0,00	0,00	1.048,00	1.048,00	2.096,00
	jul/19	23.785,80	23.785,80	0,00	0,00	23.785,80	23.785,80	47.571,60
	set/19	1.066,68	1.066,68	0,00	0,00	1.066,68	1.066,68	2.133,36
nov/19	23.094,46	23.094,46	0,00	0,00	23.094,46	23.094,46	46.188,92	
TOTAIS (R\$)	928.591,64	912.194,70	149.482,63	149.453,91	779.109,01	762.740,79	1.541.849,80	

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovemento de ambos, para manter inalterada a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00001423/2021-17, lavrado em 16 de agosto de 2021 contra a empresa ATACADÃO ALMIRANTE COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.541.849,80 (um milhão, quinhentos e quarenta e um mil, oitocentos e quarenta e nove reais e oitenta centavos), sendo R\$ 779.109,01 (setecentos e setenta e nove mil, cento e nove reais e um centavo) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646, *caput* e inciso II; 2º, 3º, 52, 54, 60, I, “b” e III, “d” e “l” c/c 106, todos do RICMS/PB e R\$ 762.740,79 (setecentos e sessenta e dois mil, setecentos e quarenta reais e setenta e nove centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, IV e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo o montante de R\$ 298.936,54 (duzentos e noventa e oito mil, novecentos e trinta e seis reais e cinquenta e quatro centavos), sendo R\$ 149.482,63 (cento e quarenta e nove mil, quatrocentos e oitenta e dois reais e sessenta e três centavos) de ICMS e R\$ 149.453,91 (cento e quarenta e nove mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e noventa e um centavos) de multa por infração.



Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 31 de janeiro de 2023.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator