



**Conselho de Recursos Fiscais**

**Processo nº 083.742.2011-2**

**Acórdão nº 399/2015**

**Recurso VOL/CRF-258/2012**

**RECORRENTE :** SANTOS DISTRIBUIDORA DE MÓVEIS LTDA.  
**PROCURADORE(S):** CARLOS ALBERTO SILVA DE MELO (OAB/PB Nº 12.381)  
**RECORRIDA :** GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
**PREPARADORA:** COLETORIA ESTADUAL DE GUARABIRA.  
**AUTUANTE:** WANDERLINO VIEIRA FILHO.  
**RELATORA:** CONS<sup>a</sup>. MARIA DAS GRAÇAS D. OLIVEIRA LIMA.

**CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO COM VALOR MAIOR DO QUE O PERMITIDO. NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. PRESUNÇÃO LEGAL NÃO DESCONSTITUÍDA. INOBSERVÂNCIA DE CONDIÇÕES PREVISTAS EM TERMO DE ACORDO. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO PRESUMIDO. PASSIVO FICTÍCIO. CARACTERIZAÇÃO NÃO ILÍDIDA. PAGAMENTO EXTRACAIXA. NULIDADE FORMAL DO LANÇAMENTO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. REFORMA DA DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

- Reputa-se irregular a apropriação de créditos fiscais com valor maior que o permitido porque superior ao destacado na nota fiscal na qual se apoia.
- Confirmadas as aquisições de mercadorias em operações internas com receitas oriundas de omissão de saídas pretéritas mediante a falta de registro das respectivas notas fiscais nos livros próprios, porquanto ausente a contraprova nos autos, reputa-se legítima a exigência fiscal.
- Comprovado que a empresa não observou as condições pactuadas no Termo de Acordo que lhe concede crédito presumido, considera-se regular a exigência do pagamento do ICMS mediante o estorno dos valores apropriados de forma indevida, porque sua em sua efetivação a própria empresa não respeitou os termos do pacto.
- Impõe-se a nulidade do lançamento compulsório eivado de vício formal, caracterizado por falha na definição da matéria tributável, tendo em vista que, no caso, o pagamento extra Caixa somente pode repercutir infração distinta da denunciada nos autos, devendo, desse modo, ser realizado outro procedimento de acordo com a realidade factual, para que produza os efeitos inerentes aos lançamentos regulares.
- Diante da falta de provas da improcedência da presunção relativa que devolve ao contribuinte o ônus de demonstrar a não ocorrência de omissão de saídas tributáveis evidenciadas mediante a manutenção no passivo de pagamentos efetivados e não registrados nos seus registros contábeis, confirma-se o lançamento de ofício que o denuncia pela prática irregular de passivo fictício.
- Redução da penalidade por força de lei posterior mais benigna.

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

**A C O R D A M** os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria, e de acordo com o voto de desempate da Conselheira Presidente, pelo recebimento do Recurso VOLUNTÁRIO, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu PROVIMENTO PARCIAL, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 933000008.09.00000320/2011-68, de 5/7/2011, lavrado contra a empresa SANTOS DISTRIBUIDORA DE MÓVEIS LTDA., inscrita no CCICMS sob n.º 16.149.434-0, devidamente qualificada nos autos, para declarar devido o ICMS no valor de **R\$ 2.410.627,16** (dois milhões, quatrocentos e dez mil, seiscentos e vinte e sete reais e dezesseis centavos), por infração ao artigo 75, § 2º, além dos arts. 158, I e 160, I, c/c os arts. 277 e 646, bem como ao art. 106, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 2.410.627,16** (dois milhões, quatrocentos e dez mil, seiscentos e vinte e sete reais e dezesseis centavos), nos termos do art. 82, V, “a”, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96, com redação alterada pela Lei nº 10.008/2013, perfazendo o total de **R\$ 4.821.254,32** (quatro milhões, oitocentos e vinte e um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e trinta e dois centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 2.455.747,85 (dois milhões, quatrocentos e cinquenta e cinco mil, setecentos e quarenta e sete reais e oitenta e cinco centavos), sendo R\$ 15.040,23 de ICMS e R\$ 2.440.707,62 de multa por infração, pelos fundamentos acima expendidos.

Intimações à recorrente devem incluir a remessa à pessoa e endereço indicados nos documentos de fls. 1.141, 1.154 e 1.155, além das normalmente efetuadas.

**Recorre-se à Instância Especial na expressão do artigo 730, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.**

**P.R.E.**

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 14 de agosto de 2015.**

**Maria das Graças Donato de Oliveira Lima**  
**Consª. Relatora**

**Gianni Cunha da Silveira Cavalcante**  
**Presidente**

**Participaram do presente julgamento, acompanhando o voto vencedor da Conselheira PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, os Conselheiros JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, após o desempate da Conselheira Presidente, ficando vencido o voto do relator ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO, que foi acompanhando pelos Conselheiros FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.**

**Assessora Jurídica**



**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

**Recurso VOL /CRF N.º 258/2012**

**RECORRENTE :** SANTOS DISTRIBUIDORA DE MÓVEIS LTDA.  
**PROCURADORE(S):** CARLOS ALBERTO SILVA DE MELO (OAB/PB Nº 12.381)  
**RECORRIDA :** GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
**PREPARADORA:** COLETORIA ESTADUAL DE GUARABIRA.  
**AUTUANTE:** WANDERLINO VIEIRA FILHO.  
**RELATORA:** CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. OLIVEIRA LIMA.

**CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO COM VALOR MAIOR DO QUE O PERMITIDO. NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. PRESUNÇÃO LEGAL NÃO DESCONSTITUÍDA. INOBSERVÂNCIA DE CONDIÇÕES PREVISTAS EM TERMO DE ACORDO. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO PRESUMIDO. PASSIVO FICTÍCIO. CARACTERIZAÇÃO NÃO ILÍDIDA. PAGAMENTO EXTRACAIXA. NULIDADE FORMAL DO LANÇAMENTO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. REFORMA DA DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

- Reputa-se irregular a apropriação de créditos fiscais com valor maior que o permitido porque superior ao destacado na nota fiscal na qual se apoia.
- Confirmadas as aquisições de mercadorias em operações internas com receitas oriundas de omissão de saídas pretéritas mediante a falta de registro das respectivas notas fiscais nos livros próprios, porquanto ausente a contraprova nos autos, reputa-se legítima a exigência fiscal.
- Comprovado que a empresa não observou as condições pactuadas no Termo de Acordo que lhe concede crédito presumido, considera-se regular a exigência do pagamento do ICMS mediante o estorno dos valores apropriados de forma indevida, porque sua em sua efetivação a própria empresa não respeitou os termos do pacto.
- Impõe-se a nulidade do lançamento compulsório eivado de vício formal, caracterizado por falha na definição da matéria tributável, tendo em vista que, no caso, o pagamento extra Caixa somente pode repercutir infração distinta da denunciada nos autos, devendo, desse modo, ser realizado outro procedimento de acordo com a realidade factual, para que produza os efeitos inerentes aos lançamentos regulares.
- Diante da falta de provas da improcedência da presunção relativa que devolve ao contribuinte o ônus de demonstrar a não ocorrência de omissão de saídas tributáveis evidenciadas mediante a manutenção no passivo de pagamentos

efetivados e não registrados nos seus registros contábeis, confirma-se o lançamento de ofício que o denuncia pela prática irregular de passivo fictício.  
- Redução da penalidade por força de lei posterior mais benigna.

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

## RELATÓRIO

*Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o Recurso VOLUNTÁRIO, interposto contra a decisão monocrática que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000320/2011-68, lavrado em 5 de julho de 2011, onde a autuada, SANTOS DISTRIBUIDORA DE MÓVEIS LTDA., é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:*

- **CRÉDITO INDEVIDO (CRÉDITO MAIOR QUE O PERMIDO).** Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documento(s) fiscal(is) em valor maior que o permitido, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa – Creditou-se sobre o valor contábil e não pela base de cálculo. Exemplificado através de 4 cópias de notas fiscais juntadas.

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

- **FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL**

Nota Explicativa – Estorno do crédito presumido TARE, em cumprimento ao § 6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo nº 200.000167, de 15.12.2006, tendo ainda, o contribuinte, se creditado pelo valor total das saídas, infringindo os incisos V e VII da Cláusula Quarta.

- **SUPRIMENTO EXTRA CAIXA** – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamento(s) com recursos provenientes de omissões de prestação de serviços tributáveis s/ o pagamento do imposto.

- **PASSIVO FICTÍCIO** (obrigações pagas e não contabilizadas) – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamentos com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas

de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatado mediante a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas”.

De acordo com a referida peça acusatória, as irregularidades teriam acontecido durante os exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Por considerar infringidos os arts. 74 e 75, § 1º, bem como os arts. 158, I e 160, I, c/c o art. 646, e o art. 106, todos do RICMS/PB, o autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS, no valor total de R\$ 2.425.667,39, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária, na importância de R\$ 4.851.334,78, nos termos do art. 82, V, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de R\$ 7.277.002,17.

Documentos instrutórios constam às fls. 3 a 11 e 15 a 944: Ordem de Serviço Normal, Termo de Início de Fiscalização, Notificação para retificação e reenvio de arquivos magnéticos, cópia de auto de infração referente a obrigações acessórias descumpridas, Demonstrativo do Crédito Indevido de ICMS, referente ao de meses/períodos de abril, maio, junho, julho, agosto e setembro de 2009, cópia de notas fiscais der aquisição, Demonstrativos das Notas Fiscais de Entradas Não Registradas/Aquisições Interestaduais, Demonstrativos de Reconstituição da Conta Corrente do ICMS (TARE), dos Exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, cópia do Termo de Acordo nº 2006.000167, Levantamento da Conta Fornecedores (duplicatas pagas no exercício, referente ao saldo do exercício anterior/ exercícios de 2007 e 2008), Balanço Patrimonial de 31 de dezembro de 2007, livro Registro de Entradas, dos meses/períodos de abril, maio junho, julho, agosto e setembro de 2009, cópia de notas fiscais de aquisições interestaduais, Registro de Apuração do ICMS (2007, 2008, 2009 e 2010), Extrato de Pagamentos por Contribuinte, cópia de duplicatas pagas, Razão Analíticos/2008 e Termo de Encerramento de Fiscalização.

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, em 15/7/2011, por via postal (Aviso de Recebimento nº RJ 91074754 8 BR, assinado por seu receptor, em 15/7/2011, e apensado ao auto infracional), a autuada apresentou defesa tempestiva, às fls. 947 a 954, requerendo o cancelamento do referido lançamento de ofício, ao argumento de que:

- A acusação de crédito maior que o permitido se trata de um equívoco da Fiscalização, visto que os créditos de ICMS foram lançados no Registro de Entradas de acordo com a base de cálculo, a exemplo de algumas notas fiscais exemplifica.

- Alguns valores relativos às notas fiscais tidas como não lançadas nos livros próprios repousam em equívoco da análise fiscal, visto que a Nota Fiscal nº 124034, emitida pela empresa “Brastemp da Amazônia S.A.”, encontra-se registrada na folha 10, do Registro de Entradas, enquanto algumas outras constantes do demonstrativo fiscal não foram recebidas, de modo que teria solicitado a cada fornecedor o comprovante de entrega e/ou venda para demonstrar inexistiu a operação.

- A desconsideração fiscal quanto ao Termo de Acordo, de que é beneficiária, fere os Princípios da Legalidade, do Contraditório e da Ampla Defesa, pois faltariam motivos para a aplicação dessa medida, visto que não se deixou de entregar os arquivos magnéticos 54 e 75 (produtos), mas o fato deu-se por falha na comunicação com o Fisco, a qual não poderia acarretar a perda do referido Termo, por caracterizar apenas descumprimento de obrigação acessória e suscitar a penalidade da mesma natureza, o que findou por ocorrer.

- Somente em alguns meses houve divergência, porém por tal fato não poderia desconsiderar um ato formal e legal existente, sem competência legal pra fazê-lo e sem o prévio conhecimento da empresa.

- A técnica fiscal utilizada pelo auditor passa de longe por um levantamento que chegue a alguma conclusão, pois foi elaborada uma relação de pagamentos que não há condição de demonstrar nada, apenas um valor baseado não se sabe em quê, de modo a não proporcionar a menor condição de fazer uma defesa pontual.

Acosta documentos às fls. 956 a 1.093.

Instado a prestar informações, o autuante o fez, às fls. 285 e 286, onde solicita a manutenção do auto infracional, aos seguintes fundamentos:

- *As notas fiscais exemplificadas na defesa foram lançadas com crédito fiscal maior do que o destacado.*

- *Inexiste nos autos a folha 10 do livro Registro de Entradas, onde estaria, segundo a autuada, registrada a nota fiscal de aquisição emitida pela empresa Brastemp da Amazônia S.A, enquanto as cópias das notas fiscais de aquisição constam nos autos.*

- *A autuada mostra desconhecimento sobre os fatos que podem levar à desconsideração do Termo de Acordo e tenta fazer confusão entre pagamento extra caixa e passivo fictício, porém esta auditoria juntou um levantamento das duplicatas pagas no exercício de 2008, sem registro em Caixa, quando estava levantando o que fora pago nesse exercício e referente ao que fora declarado no Balanço Patrimonial/2007, portanto, pagamento extra caixa.*

- *Quanto ao passivo fictício, todas as duplicatas encontradas pagas em 2008, e referentes a 2007, que totalizaram R\$ 1.378.098,24, consistente da soma entre as registradas e as não registradas em Caixa (R\$ 1.289.626,31 + R\$ 88.471,93), de forma que a diferença entre o valor correspondente às registradas o Balanço Patrimonial de 2007 é de R\$ R\$ 78.746,23 (R\$ 1.456.844,47 – R\$ 1.378.098,24).*

Após conclusão e informação sobre existência de antecedentes fiscais da autuada (fls. 1.099 e 1.100) aos autos foram remetidos para a Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais-GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal, Ramiro Antônio Alves Araújo, que julgou PROCEDENTE o auto de infração, conforme sentença de fls. 1.102 a 1.119, ao fundamento de que “após a análise efetuada quanto aos

*fatos alegados e as provas carreadas ao Processo, tomando por lastro as considerações trazidas pela empresa e pelo representante da Fazenda, restou comprovada a prática de ato infracional cometido pelo sujeito passivo”.*

Seguindo os trâmites processuais, deu-se à denunciada regular ciência da decisão monocrática, conforme declaração posta na notificação de fl. 1.121, esta recorre tempestivamente a esta Corte de Julgamento (peça recursal de fls. 1.123 a 1.140), manejando a tese de impossibilidade da manutenção do auto de infração aos seguintes fundamentos:

- Ilegalidade da cobrança dos valores de ICMS apurados com exclusão do Termo de Acordo nº 2006.000167, porque feriria os Princípios da Legalidade Administrativa, da Segurança Jurídica e da Boa-Fé, visto que a aplicação dos efeitos retroativos à data da cassação do Regime Especial, na forma em que verificada no caso, desprovida de notificação para adoção do retorno do regime normal de apuração do imposto, não condiz com as normas que regem a matéria, especialmente o art. 790, parágrafo único, do RICMS/PB, sistematicamente interpretado à luz dos referidos princípios.

- Deve ser aplicado ao caso o princípio geral da ciência dos atos, segundo o qual os efeitos só se iniciam a partir da notificação do contribuinte, como forma de garantir a observância dos Princípios de Legalidade e da Boa-fé.

- Nos termos do Termo de Acordo, os efeitos da exclusão somente ocorrerão a partir do mês subsequente àquele em que for concretizada a situação excludente.

- Os exatos termos do TARE, à luz do RICMS/PB, constitui direito adquirido por parte do contribuinte, devendo ser observados todos os seus parâmetros, sob pena de incidir em grave violação a esse direito.

- A própria conclusão do Parecer nº 0061152012-5, que sugere a cassação de ofício do TARE, possui notória indicação de que os efeitos serão verificados após ser decretada e publicada a cassação, qual seja, o retorno, após 10 dias da ciência do Parecer.

Adiante, a recorrente se contrapõe à exigência fiscal relativa à acusação de crédito indevido (maior que o permitido), ao argumento de que os créditos do imposto se fizeram pelo valor da base de cálculo do imposto, consoante as Notas Fiscais nº 207103, 207207, 131945 e 248309, que exemplificariam o acerto dos lançamentos.

Aduz que a empresa não possui crédito tributário, visto que era obrigada a pagar 3,5% a título de ICMS, não havendo nenhum crédito contabilizado na aquisição do produto.

Quanto às acusações de pagamento extra caixa e de manutenção de passivo fictício, repisa os argumentos aduzidos na reclamação e, por fim, requer:

*- a revisão dos tributos devidos das notas fiscais, calculando-se com a alíquota constante no TARE, na proporção de 3,5% do valor da saída das referidas notas fiscais;*

*- a exclusão dos tributos calculados retroativamente à cassação do TARE e cobrados a título de crédito indevido e de pagamento extra caixa e de passivo fictício.*

Junta documentos às fls. 1.141 a 1.145.

Comparecendo aos autos para apresentar suas contrarrazões, o autuante alega que o TARE é uma exceção ao RICMS, visto que permite ou concede redução da carga tributária mediante o cumprimento de condições previstas em suas cláusulas, uma das quais, no caso, refere-se à apresentação dos arquivos eletrônicos de trata o inciso I da Cláusula Décima.

Argumenta que recorrente repete o que havia dito na reclamação, sobre TARE, sem fundamento ou comprovação, atestando seu completo desconhecimento sobre o referido regime.

Quanto ao pagamento extra caixa e ao passivo fictício, afirma que a repetição da recursante sobre os argumentos defensuais sem provas não a favorece, posto que o ônus da prova, que a esta lhe compete, dá-se porque o contribuinte é detentor das informações da sua contabilidade.

Ao final, pugna pela confirmação da decisão “*a quo*”.

Após aportados os autos nesta Casa, onde estes me foram distribuídos, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento, às fls. 1.154 e 1.155, foi efetuada a juntada de requerimento da recorrente para a realização de sustentação oral por seu advogado, Dr. Carlos Alberto Silva Melo, habilitado nos autos, nos termos do instrumento procuratório, de fl. 1.141, onde indica endereço para intimações.

**Está relatado.**

## VOTO

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada, que consistiria de práticas ilegais cuja análise passo efetuar na seqüência em que apontadas no libelo basilar.

**CRÉDITO INDEVIDO – MAIOR QUE O PERMITIDO – PERÍODOS DE 4/2009 A 9/2009.**

De acordo com a acusação encimada, o crédito indevido decorre do fato de que sua apropriação pelo contribuinte teria tomado por base o valor contábil das operações, e não a base de cálculo do ICMS, o que configuraria a irregularidade do creditamento com valor maior do que o permitido porque superior ao destacado no documento fiscal que lhe deu suporte, o que é vedado pela legislação (art. 75, § 2º, do RICMS/PB).

Em suas razões de recorrer a empresa argumenta que a descrição do autuante não condiz com os fatos, visto que o valor dos créditos de ICMS foi lançado de acordo com a base de cálculo do imposto, e não com base no valor contábil, conforme se verificaria no Registro de Entradas do estabelecimento considerado.

Todavia, impõe-se atribuir razão ao autuante, pois ao se perscrutar os lançamentos efetuados pela recorrente no Registro de Entradas e cotejá-los com os realizados no Registro de Apuração, relativamente aos períodos de abril a setembro de 2009, ínsitos às fls. 76 a 149 e 657 a 670, percebe-se que a apropriação dos créditos do imposto se fez pelo valor das aquisições. Tomando-se como exemplo duas das notas fiscais invocadas por ambas as partes (recorrente e autuante), constata-se o seguinte:

N. Fiscal nº 207103 (cópia de fl. 35)

Valor Contábil: R\$ 2.201,36

Crédito do ICMS: R\$ 154,10 (fl. 91) = R\$ 2.201,36 x 7% (alíq.

Interestadual região sul).

Base de cálculo do ICMS: R\$ 2.087,42

ICMS destacado: R\$ 146,12 (R\$ 2.087,42 x 7%)

A diferença a maior entre o valor creditado e o valor correto, que deveria ser utilizado pela recorrente, deve-se ao fato de esta haver erroneamente apropriado o valor do IPI, como se fosse o caso.

O fato é facilmente constatado na coluna do “Imposto Creditado”, incluído seu total, ao final do período considerado, consoante se infere no Registro de Entradas (fls. 85, 98, 108, 118, 137 e 149) e na coluna “Crédito do Imposto”, subitem “005 Por Entradas/Aquisições com Crédito do Imposto”, do Registro de Apuração (fls. 660, 662, 664, 666, 668 e 670), respectivamente. Essa situação se repete com todas as notas fiscais relacionadas pela Fiscalização, atestando a inobservância à disposição ínsita no art. 75, § 2º, do RICMS/PB, infra:

*“Art. 75. Salvo disposição expressa em contrário, não será admitida a dedução do imposto não destacado na nota fiscal ou calculado em desacordo com as normas da legislação vigente.*

*§ 2º. A utilização de crédito fiscal não destacado na nota fiscal ou a diferença relativa a crédito destacado a menor, na hipótese do parágrafo a anterior, somente será admitida após autorização da Diretoria de Administração Tributária exarada em processo*

*devidamente instruído com a prova documental de que o imposto foi recolhido pelo estabelecimento remetente”.*

(Grifos não constantes no original).

Portanto, se de um lado os documentos acostados pela Fiscalização atestam a prática do ilícito denunciado e do outro a recorrente nada provou a seu prol, reputo legítima a exigência fiscal em foco, relacionada ao ICMS.

**FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. OMISSÃO DE SAÍDS PRETÉRITAS – Exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010.**

Trata-se de aquisições efetuadas em operações interestaduais com mercadorias, cujos registros não teriam sido efetuados nos livros próprios do estabelecimento adquirente.

A acusação se apoia nas cópias das notas fiscais, de fls. 150 a 597, constantes da relação da Fiscalização (fls. 39 a 47), e contra esta a recorrente não aponta irregularidade em seu recurso voluntário, donde se mantém inafastada a presunção estabelecida no art. 646 do RICMS/PB, que abaixo transcrevo:

*"Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimento a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção". (g.n.).*

Dessa forma, são afrontados os arts. 158, I e 160, I, do mencionado diploma legal, *in verbis*:

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

*I - sempre que promoverem saída de mercadorias”.*

*"Art. 160. A nota fiscal será emitida:*

*I - antes de iniciada a saída das mercadorias”.*

Diante dessas circunstâncias e do aceto do procedimento da Fiscalização, inclusive quanto ao cálculo do imposto, resta mantida a acusação fiscal em referência, a qual objetiva o pagamento do ICMS devido.

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

*"MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM RECEITAS OMITIDAS. A AUSÊNCIA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS CARACTERIZA A PRESUNÇÃO "JURIS TANTUM" DE QUE AS MESMAS FORAM ADQUIRIDAS COM RECEITAS OMITIDAS. Redução do "quantum" exigido tendo em vista as correções efetuadas na instância prima. Mantida a decisão recorrida. Auto de Infração Parcialmente Procedente" (CRF-PB, Ac. nº 357/05. Relator Cons. José de Assis Lima).*

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – Exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010 - Estorno do crédito presumido em cumprimento ao § 6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo nº 2006.000167 e tendo em vista o disposto nos incisos V e VII da Cláusula Quarta.**

A denúncia formulada na peça vestibular versa sobre falta de pagamento do ICMS, acarretada por descumprimento do Termo de Acordo nº 2007.000167, que no § 6º, da Cláusula Primeira do Termo de Acordo nº 2007.000167, estabelece, entre outras condições para o exercício do direito à utilização do crédito presumido mensal, previsto na Cláusula Primeira, do citado Termo, a obrigatoriedade da apresentação dos arquivos eletrônicos mencionados no inciso I da Cláusula Décima, desse documento, cuja cópia consta às fls. 52 a 58, o que teria acarretado o estorno dos valores apropriados a título de crédito presumido do imposto, no período de 01 a 12 dos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, efetuado pelo autuante, com vistas à exigência dos valores de ICMS Normal advindos da perda do benefício pela recorrente, por cassação determinada pela autoridade competente.

Enfatize-se que a cassação do Termo de Acordo foi precedida de autuação da recorrente (Auto de Infração nº 93300008.09.00000265/2011-06), por descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à falta de entrega de arquivos magnéticos e à prestação de informações divergentes, em arquivos magnético/digitais, das constantes em documentos ou livros fiscais obrigatórios, não obstante tenha sido instada em duas oportunidades, mediante as notificações de fls. 8 e 9, a regularizar sua situação obrigacional.

A seu prol a recorrente alega ilegalidade da cobrança fiscal, visto que essa providência feriria os Princípios da Legalidade, Segurança Jurídica, Boa-fé, e o direito adquirido gerado pelo TARE.

Inicialmente, enfatize-se que a formalização do referido Termo de Acordo obedece aos ditames legais previstos no RICMS/PB (art. 788), assim como sua cassação (art. 790).

Trata-se de um acordo jurídico oriundo da vontade livre das partes, que juntas estabeleceram e se propuseram ao cumprimento de todos os seus termos, facultando, à empresa beneficiária, a solicitação a qualquer tempo do cancelamento (§ 4º da Cláusula Décima Segunda), e à Fazenda Estadual o exercício da cassação desde que este se mostre inconveniente aos seus interesses, consoante se infere do art. 790, parágrafo único, do RICMS/PB, *in verbis*:

***“Art. 790. O regime especial poderá ser cassado ou alterado a qualquer tempo, desde que se mostre inconveniente aos interesses da Fazenda Estadual.***

***Parágrafo único. A cassação referida neste artigo compete à mesma autoridade capaz de conceder o regime especial, a qual fixará prazo nunca inferior a 10 (dez) dias, para que o contribuinte adote o regime estabelecido no despacho de cassação”.***

Na esteira da norma supra o Termo de Acordo nº 2006.000167, celebrado entre a recorrente e a Fazenda Estadual, estabelece as situações capazes e suscitar sua cassação de ofício, pela autoridade fazendária competente, conforme dicção do § 2º da Cláusula Décima Segunda, abaixo transcrito:

***“Cláusula Décima Segunda (...)***

***§ 6º. Se a qualquer tempo for constatado que a empresa não atendeu às disposições acordadas, bem como à legislação tributária do Estado da Paraíba, o presente Termo de Acordo será cassado, observado o disposto no art. 790 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97”. (Grifo não constante do original).***

Como se observa, dentre várias condições acordadas pelas partes, insere-se a não aplicação do crédito presumido às operações *“internas de venda para estabelecimento varejista, sobre o montante individual mensal que ultrapassar 10% (dez por cento) do valor das saídas”* e de *“saídas por devolução de mercadorias, mesmo que através de filiais”* (incisos V e VII da Cláusula Quarta, respectivamente).

Além dessas condições, estabelece, no inciso I da Cláusula Décima, a obrigação de a empresa *“apresentar informações da movimentação fiscal de entradas e saídas de mercadorias, em meio eletrônico, na forma estabelecida no Anexo 06, do RICMS (Convênio ICMS 57/95), contendo, no mínimo, os registros tipo 10, 11, 50, 54, 74, 75 e 90, além dos demais registros relativos às operações e/ou prestações específicas que a empresa realize (registros tipo 51, 53, 55, 60, 61, 70 e 71)”*.

Diante dos fundamentos acima expendidos, entendo que não há que se falar em inobservância aos princípios e direitos invocados pela recorrente, porquanto são previstas no Termo de Acordo em tela todas as situações capazes de suscitar sua cassação.

Com efeito, além de se revestir de legalidade, porque celebrado à luz da legislação aplicável, mediante acordo livre de vontade entre as partes, não há que se falar em elemento surpresa para a recorrente, com relação aos efeitos da sua inobservância quanto às condições essenciais à sua manutenção, posto que a própria Fiscalização lhe proporcionou, previamente, a ciência de sua conduta infringente relacionada ao descumprimento da obrigação acessória que teve por objeto os arquivos magnéticos/digitais, conforme notificações e auto infracional, de fls. 8 a 10.

O próprio Parecer de fls. 1.143 a 1.145, ao determinar a cassação do Termo de Acordo, estabeleceu o retorno ao regime Normal de Apuração do ICMS.

A essas considerações, faço acrescer os fundamentos exarados pela Assessoria Jurídica, Dr<sup>a</sup> Sancha Rodvalho, que em sua sustentação oral, a prol do direito da Fazenda, invocou o princípio da exceção de contrato não cumprido (C.C., art. 476), segundo o qual nos acordos bilaterais nenhuma das partes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da que compete a outra.

Assim sendo, em nada socorre a recorrente, dizer que a Fazenda Pública não poderia dela exigir, em decorrência da cassação, que o pagamento do imposto, segundo o Regime Normal de Apuração, retroagisse à data da infração.

Com efeito, ao cometer a recorrente infração à lei, e por isto perdeu o direito ao regime especial que tinha - Termo de Acordo -, correta a cassação havida, e que a exigência do pagamento do ICMS pelo Regime Normal de Apuração seja a partir do cometimento da infração.

Nesse sentido, transcrevo a ementa de decisório do Tribunal de Justiça do Distrito Federal:

**Processo:** AC380291420048070001 DF 0038029-14.2004.807.0001

**Relator(a):** Luciano Vasconcelos

**Julgamento:** 14/03/2005

**Órgão Julgador:** 6ª Turma Cível

**Publicação:** 12/05/2005, DJU Pág. 62, Seção 3

**Ementa**

**"MANDADO DE SEGURANÇA - CASSAÇÃO DE TARE - PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA - OBSERVÂNCIA - TERMO INICIAL DA EXIGÊNCIA DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO REGIME NORMAL - ILEGALIDADE INEXISTENTE - SENTENÇA MANTIDA 1) NÃO COMETE ILEGALIDADE AUTORIDADES TRIBUTÁRIAS QUE CASSAM TARE, POR NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS EM LEI ESTABELECIDOS PARA SUA CONTINUAÇÃO, DEPOIS DE TER NOTIFICADO O CONTRIBUINTE PARA DEMONSTRAR A REGULARIDADE DE SUA SITUAÇÃO, QUE MANTIVESSE EM SILÊNCIO, NADA DEMONSTRANDO OU REQUERENDO. 2) CORRETO FIXAR-SE O TERMO INICIAL DA EXIGÊNCIA DO**

*RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO REGIME NORMAL, COMO SENDO A DATA EM QUE A INFRAÇÃO QUE LEVOU À CASSAÇÃO FOI COMETIDA. - SENTENÇA MANTIDA, COM IMPROVIMENTO DO RECURSO”.*

Processo: AC 380291420048070001 DF 0038029-

**14.2004.807.0001**

**Relator(a): Luciano Vasconcelos**

**Julgamento: 14/03/2005**

**Órgão Julgador: 6ª Turma Cível**

**Publicação: 12/05/2005, DJU Pág. 62, Seção 3**

Efetivamente, diante da irregularidade da conduta da recorrente, a manutenção do benefício fiscal à época da apuração do ICMS por esta realizada caracteriza-se indevida, visto que contraria o disciplinamento de que o direito ao crédito presumido somente é concebido se observadas as condições estabelecidas no citado Termo.

Diante do que, reafirmo a regularidade do procedimento da Fiscalização, que efetuou o lançamento de ofício em exame, diante da certeza e liquidez de que se revestem os créditos tributários decorrentes do estorno do crédito presumido indevidamente utilizado pela recorrente.

**PAGAMENTO EXTRACAIXA** – Omissão de prestação de serviços tributáveis – Exercício de 2008.

Analisando o teor da denúncia apresentada verifica-se que, na realidade, a descrição da falta não corresponde à situação de fato representada nos autos, de forma que não resta clara a natureza da infração, de modo a tornar possível, sem maiores empecilhos, a sua tipificação com base na nossa legislação do ICMS.

Com efeito, enquanto a atividade de fato exercida pela demandante consiste no comércio atacadista de móveis e artigos de colchoaria, com CNAE 4649-4/04, conforme atesta a Ordem de Serviço Normal, de fl. 3, a denúncia formalizada no auto infracional faz referência à “*omissão de prestação de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto*” (grifei), presumida diante da constatação de pagamento extra caixa.

Essa situação revela um contra senso, pois em se tratando de empresa que exerce o comércio de mercadorias, como ocorre no caso da recorrente, esta não é passível de omissão de prestação de serviços tributáveis, posto que, simplesmente, não presta serviços, por consequência não pode ser autora de tal prática delituosa.

Diante desse fato, considerando o disposto no art. 1.211 do CPC, entendo que a matéria em enfoque deve ser analisada à luz da nova legislação, que regula o processo administrativo tributário no âmbito estadual.

A Lei Estadual nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, inclui, como requisito do Auto de Infração, a descrição da falta, consoante se confere adiante:

*“Art. 41. São requisitos do Auto de Infração e da representação Fiscal:*

*(...)*

*V – a descrição da falta com o respectivo montante tributável”.*

Trata-se de requisito de forma, conforme se infere da dicção combinada dos arts. 16 e 17, III, do citado diploma legal, senão vejamos:

*“Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.”*

*“Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:*

*I – (...)*

*II – à descrição dos fatos”.*

A propósito, em matéria processual, nossa legislação adota o princípio do informalismo, mas, em se tratando dos requisitos essenciais inerentes à natureza da infração, quando estes não estejam bem determinados na peça exordial, a solução é a nulidade do processo.

Sendo assim, embora esse vício formal não tenha sido suscitado pela recorrente, mas em virtude do disposto no art. 16 da Lei Estadual nº 10.94/2013, diante do comprometimento da legitimidade do crédito tributário, motivado pelo equívoco cometido quanto à determinação da natureza da infração, de modo a dificultar o ajustamento do fato material à legislação pertinente, decido pela nulidade do lançamento de ofício correspondente à denúncia em foco, sem prejuízo do direito do Estado de reaver o lançamento para exigência do crédito tributário devidamente constituído.

*Segue colacionado Acórdão deste Conselho, que, diante de situação assemelhada, assim decidiu:*

**“RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO – ERRO DA NATUREZA DA INFRAÇÃO - AUTO DE INFRAÇÃO NULO.**

*O pórtico acusatório que não determina com precisão a natureza da infração cometida deve ser declarado nulo, com oportunidade de refazimento do lançamento indiciário para o restabelecimento da verdade material e da segurança jurídica. (Acórdão nº 100/2010 Recurso: VOL/CRF-149/2009 - CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES).*

**PASSIVO FICTÍCIO** – Obrigações pagas e não contabilizadas – Exercício de 2007.

A recorrente se atém a atacar o procedimento de detecção da irregularidade utilizado pela Fiscalização, ao argumento de que este não permite uma conclusão, visto que não demonstra qual “fornecedor não havia sido pago ou qualquer outro ponto que indicasse que os valores reconhecidos como a pagar não o foram feitos no ano subseqüente” (sic.).

Na realidade, a fiscalização ateve-se, acertadamente, a auditar a conta Duplicatas a Pagar ou Fornecedores e a colher provas dos referidos compromissos financeiros, ou seja, as respectivas duplicatas a pagar. No caso, o levantamento efetuado pelo auditor fiscal constatou um saldo de compras a prazo efetuadas no exercício de 2007, em relação ao qual não se comprovou o pagamento de uma parte das referidas duplicatas no exercício seguinte (2008), nem tampouco que estas se encontravam em aberto ou sob protesto.

Considerou, ainda, no levantamento, para efeito de dedução do saldo de duplicatas a pagar no exercício de 2008, registrado no Balanço Patrimonial, do exercício de 2007 (fls. 74 e 75), as duplicatas efetivamente pagas em 2008, tanto as baixadas como as que foram pagas com receitas marginais (pagamento extra caixa), tento em vista que estas foram objeto de outra denúncia.

Assim, verificada a ausência de protestos relativos uma parte das duplicatas, considerou a situação, reproduzida no Levantamento da Conta Fornecedores, de fls. 62 a 73, apta a atrair a aplicação da presunção relativa inserta no art. 646 do RICMS/PB, *in verbis*:

*“Art. 646 O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimidos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão das saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”. (destaque e grifos não constantes do original).*

A interpretação lógico-gramatical que advém da expressão em grifo é que, em decorrência das vendas realizadas sem emissão de notas fiscais (recebidas extra caixa), estas não podem ser contabilizadas, o que significa dizer que, embora haja numerário à disposição da empresa, o “Caixa” não registra esses recebimentos marginais. Esse expediente provoca a insuficiência de numerário em Caixa, logo impossibilita o registro dos pagamentos. Dessa maneira, a empresa utiliza uma das diversas formas de suprimimento de caixa e, dentre essas, o passivo fictício.

Portanto, sem ter a recorrente apensado aos autos documento algum comprovando que parte das duplicatas existentes em 2007 foram quitadas em 2008,

ou estão em aberto ou sob protesto, a legislação vigente autoriza à fiscalização a se valer da presunção acima referida.

Sublinhe-se que o Direito Tributário, ramo especializado do Direito Público, cujo titular do direito regulador é o Estado, traz consigo o direito de inverter o ônus da prova para o contribuinte, ao contrário da norma de direito privado onde quem alega tem o dever de provar o fato constitutivo do seu direito (art. 333, I, CPC). Assim sendo, no Direito Processual Tributário o ônus da prova pode ser invertido para obrigar o contribuinte, que é detentor de sua documentação, a provar a insubsistência do lançamento de ofício.

Neste sentido, como a recursante não trouxe nenhum elemento probatório que capaz de desconstituir ou modificar a constatação da existência do ilícito materializado na exordial, que flagrou a recorrente omitindo saídas de mercadorias tributáveis sem o devido recolhimento do ICMS, tem-se por diagnosticada a ocorrência do passivo fictício.

Razões por que, confirmo a decisão “a quo”, que considerou regular o lançamento de ofício relativo ao ICMS devido.

### **PENALIDADE PECUNIÁRIA**

Noutro norte, um fato superveniente veio em socorro da recorrente, atenuando-lhe as penalidades lançadas no auto infracional. Trata-se das alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13) com efeitos a partir de 01/09/2013, de modo que as penalidades relacionadas às infrações por descumprimento da obrigação principal correspondente ao ICMS, e que foram lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Assim, é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração antes previstas no percentual de 200% passam a ser calculadas com base no percentual de 100%.

Em face de todo o exposto, o crédito tributário passa a se constituir dos seguintes valores:

Infração	Período	ICMS	M. Inf.	Total
C. Indevido	04/2009	4.350,01	4.350,01	8.700,02
C. Indevido	05/2010	4.413,66	4.413,66	8.827,32
C. Indevido	06/2009	4.767,87	4.767,87	9.535,74
C. Indevido	07/2009	3.563,51	3.563,51	7.127,02
C. Indevido	08/2009	15,88	15,88	31,76
C. Indevido	09/2009	3.814,70	3.814,70	7.629,40

F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	02/2007	3.202,66	3.202,66	6.405,32
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	04/2007	1.254,59	1.254,59	2.509,18
F. Lanç. NF Aquis. livros próp.	05/2007	818,20	818,20	1.636,40
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	06/2007	2.518,67	2.518,67	5.037,34
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	07/2007	893,14	893,14	1.786,28
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	08/2007	2.616,07	2.616,07	5.232,14
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	10/2007	72,54	72,54	145,08
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	11/2007	68,72	68,72	137,44
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	02/2008	3,02	3,02	6,04
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	03/2008	27,20	27,20	54,40
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	04/2008	222,18	222,18	444,36
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	05/2008	93,89	93,89	187,78
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	06/2008	587,90	587,90	1.175,80
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	07/2008	5,50	5,50	11,00
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	10/2008	1.789,86	1.789,86	3.579,72
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	11/2008	1.424,87	1.424,87	2.849,74
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	12/2008	1.311,64	1.311,64	2.623,28
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	03/2009	1.074,25	1.074,25	2.148,50
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	04/2009	433,74	433,74	867,48
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	05/2009	2.613,96	2.613,96	5.227,92
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	06/2009	88,20	88,20	176,40
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	07/2009	2.831,25	2.831,25	5.662,50
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	08/2009	7.016,97	7.016,97	14.033,94
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	09/2009	350,19	350,19	700,38
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	10/2009	8.789,47	8.789,47	17.578,94
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	11/2009	14.091,30	14.091,30	28.182,60
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	12/2009	4.576,76	4.576,76	9.153,52
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	01/2010	10.180,39	10.180,39	20.360,78
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	02/2010	2.500,30	2.500,30	5.000,60
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	03/2010	1.935,90	1.935,90	3.871,80
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	04/2010	787,52	787,52	1.575,04
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	05/2010	255,32	255,32	510,64
F. Lanç. NF Aquis livros próp.	06/2010	0,55	0,55	1,10
Falta de Recolhimento do ICMS	01/01 a 31/12/2007	438.857,16	438.857,16	877.714,32
Falta de Recolhimento do ICMS	01/01 a 31/12/2008	822.212,37	822.212,37	1.644.424,74
Falta de Recolhimento do ICMS	01/01 a 31/12/2010	404.424,25	404.424,25	808.848,50
Falta de Recolhimento do ICMS	01/01 a 31/12/2009	636.384,17	636.384,17	1.272.768,34
Pagamento Extra Caixa	01/01 a 31/12/2008	- 0 -	- 0 -	- 0 -
Passivo Fictício (obrig. pagas e não contabilizadas)	01/01 a 31/12/2007	13.386,86	13.386,86	26.773,72
TOTAIS	-	2.410.627,16	2.410.627,16	4.821.254,32

Diante do exposto,

**VOTO** pelo recebimento do Recurso **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00000320/2011-68**, de 5/7/2011, lavrado contra a empresa **SANTOS DISTRIBUIDORA DE MÓVEIS LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.149.434-0, devidamente qualificada nos autos, para declarar devido o ICMS no valor de **R\$ 2.410.627,16** (dois milhões, quatrocentos e dez mil, seiscentos e vinte e sete reais e dezesseis centavos), por infração ao artigo 75, § 2º, além dos arts. 158, I e 160, I, c/c os arts. 277 e 646, bem como ao art. 106, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 2.410.627,16** (dois milhões, quatrocentos e dez mil, seiscentos e vinte e sete reais e dezesseis centavos), nos termos do art. 82, V, “a”, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96, com redação alterada pela Lei nº 10.008/2013, perfazendo o total de **R\$ 4.821.254,32** (quatro milhões, oitocentos e vinte e um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e trinta e dois centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 2.455.747,85 (dois milhões, quatrocentos e cinquenta e cinco mil, setecentos e quarenta e sete reais e oitenta e cinco centavos), sendo R\$ 15.040,23 de ICMS e R\$ 2.440.707,62 de multa por infração, pelos fundamentos acima expendidos.

Intimações à recorrente devem incluir a remessa à pessoa e endereço indicados nos documentos de fls. 1.141, 1.154 e 1.155, além das normalmente efetuadas.

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 7 de novembro de 2014.**

**MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA**  
**Conselheira Relatora**

**RECURSO HIE/CRF nº 258/2012**

**Recorrente** : SANTOS DISTRIBUIDORA DE MÓVEIS LTDA  
**Procuradores** : CARLOS ALBERTO SILVA DE MELO (OAB/PB Nº12.381)  
**Recorrida** : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
**Repartição** : COLETORIA ESTADUAL DE GUARABIRA  
**Autuante** : WANDERLINE VIEIRA FILHO  
**Relatora** : CONS<sup>a</sup>. MARIA DAS GRAÇAS D. OLIVEIRA LIMA  
**Cons. Divergente** : CONS. FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO

**VOTO DIVERGENTE**

**CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO COM VALOR MAIOR QUE O PERMITIDO. NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. OMISSÃO DE SÁIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DESCONSTITUÍDA. INOBSERVÂNCIA DE CONDIÇÕES PREVISTAS EM TERMO DE ACORDO NÃO CARACTERIZADA. ESTORNO DE CRÉDITO PRESUMIDO ILEGÍTIMO. PASSIVO FICTÍCIO. ERRO NA NATUREZA DA INFRAÇÃO. PAGAMENTO EXTRACAIXA. NULIDADE FORMAL DO LANÇAMENTO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENÍGNA. APLICAÇÃO. REFORMA DA DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

-Reputa-se irregular a apropriação de créditos fiscais com valor maior que o permitido porque superior ao destacado na nota fiscal na qual se apóia;

-A acusação de notas fiscais de aquisição não contabilizadas se faz condizente com a legalidade quando são elencadas apenas operações com a comprovação do devido desembolso, fato este não verificado no processo em razão da constatação de diversas notas fiscais de simples remessa e outras operações realizadas sem o

devido desembolso, o que leva a iliquidez e incerteza do lançamento tributário, eivando de nulidade o lançamento realizado;

- O estorno do crédito presumido foi realizado sem a base legal necessária para sua motivação, visto não haver decisão condenatória referente à acusação de falta de entrega de arquivos eletrônicos, além de não ter ficado caracterizada a acusação de descumprimento de obrigação acessória, em razão da comprovada entrega efetiva dos arquivos eletrônico pelo contribuinte no prazo legal, os quais teriam sido rejeitados em razão de conflitos quanto aos registros, tendo havido um descumprimento de obrigação acessória pela entrega de arquivos eletrônicos contendo irregularidades, fato este não ensejador do motivo de cassação do Termo.

Tendo sido realizada a cobrança pelo auditor nos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, quando a Cláusula Nona determina a realização do estorno apenas nos meses em que forem constatadas as irregularidades – Improcedência da acusação em decorrência de base legal;

- Pagamento extra caixa realizado com erro na natureza da infração, levando a nulidade do lançamento;

- A manutenção no passivo de obrigação já paga caracteriza a figura do Passivo Fictício, sendo necessária para caracterização dessa acuação a aferição de todas as duplicatas do exercício que teria resultado no saldo final, sendo o resultado dessa reconstituição confrontado com o saldo de fornecedores informado no Balanço, para só assim se verificar a ocorrência de passivo fictício. Procedimento não realizado pela fiscalização, a qual se pautou apenas nas duplicatas pagas em 2008 referente ao saldo final informado no Balanço de 2007, o que resultaria na acusação de pagamento extra caixa e não de Passivo Fictício. Nulidade em decorrência de erro na natureza da infração.

- Redução da multa aplicada em face do advento da Lei nº 10.008/2013.

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

## VOTO

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Senhora Assessora Jurídica, não obstante ao respeito e consideração que tenho pela relatora Dra. MARIA DAS GRAÇAS D. OLIVEIRA LIMA, venho propor voto DIVERGENTE em desfavor de parte da análise meritória acerca das acusações postuladas no Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000320/2011-68, lavrado em 05/07/2011 (fls. 12), contra a empresa SANTOS DISTRIBUIDORA DE MÓVEIS LTDA.

Nesta esteira, sem desprezitar as considerações do brilhante voto proferido pela ilustre relatora, peço vênia para divergir das fundamentações apresentadas que motivaram a procedência parcial do feito fiscal, diante de questões que conflitam com os princípios da verdade material e da estrita legalidade, necessários ao deslinde da questão, motivo pelo qual passo a explicitar as considerações do meu voto.

**-DA CONCORDÂNCIA DO ENTENDIMENTO.**

Em relação ao mérito, este relator comunga em parte com o voto da ilustre relatora, mais precisamente quanto à procedência da acusação de CRÉDITO INDEVIDO – MAIOR QUE O PERMITIDO e pela nulidade do lançamento pertinente a denúncia de PAGAMENTO EXTRACAIXA, cujas fundamentações estão plasmadas abaixo:

CRÉDITO INDEVIDO – MAIOR QUE O PERMITIDO – Período de 4/2009 a 9/2009.

De acordo com a acusação encimada, o crédito indevido decorre do fato de que suas apropriações pelo contribuinte teriam tomado por base o valor contábil das operações, e não a base de cálculo do ICMS, o que configuraria a irregularidade do creditamento com valor maior do que o permitido porque superior ao destacado no documento fiscal que lhe deu suporte, o que é vedado pela legislação (art. 75, §2º do RICMS/PB).

Em suas razões de recorrer a empresa argumenta que a descrição do autuante não condiz com os fatos, visto que o valor dos créditos de ICMS foi lançado de acordo com a base de cálculo do imposto, e não com base no valor contábil, conforme se verificaria no Registro de Entradas do estabelecimento considerado.

Todavia, impõe-se atribuir razão ao autuante, pois ao se perscrutar os lançamentos efetuados pela recorrente no Registro de Entradas e cotejá-los com os realizados no Registro de Apuração, relativamente aos períodos de abril a setembro de 2009, ínsitos às fls. 76 a 149 e 657 a 670, percebe-se que a apropriação dos créditos do imposto se fez pelo valor das aquisições. Tomando-se como exemplo duas das notas fiscais invocadas por ambas as partes (recorrente e autuante), constata-se o seguinte:

N.Fiscal nº 207103 (cópia de fl;35)  
Valor Contábil: R\$ 2.201,36  
Crédito do ICM: R\$ 154,10 (fl. 91) = R\$ 2.201,36 x 7% (aliqu. Interestadual região sul)  
Base de Cálculo do ICMS: R\$ 2.087,42  
ICMS destacado: R\$ 146,12 (R\$ 2.087,42 X 7%)

A diferença a maior entre o valor creditado e o valor correto, que deveria ser utilizado pela recorrente, deve-se ao fato de esta haver erroneamente apropriado o valor do IPI, como se fosse o caso.

O fato é facilmente constatado na coluna do imposto creditado, incluído seu total, ao final do período considerado, consoante se infere no Registro de Entradas (fls. 85, 98, 108, 118, 137 e 149) e na coluna “crédito do imposto”, subitem “005

Por Entradas/Aquisições com crédito do imposto”, do Registro de Apuração (fls. 660, 0662, 0664, 0666, 0668 e 670), respectivamente. Essa situação se repete com todas as notas fiscais relacionadas pela fiscalização, atestando a inobservância à disposição ínsita no art. 75, § 2º do RICMS/PB.

*Art. 75. Salvo disposição expressa em contrário, não será admitida a dedução do imposto não destacado na nota fiscal ou calculado em desacordo com as normas da legislação vigente.*

*§ 2º A utilização de crédito fiscal não destacado na nota fiscal ou a diferença relativa a crédito destacado a menor, na hipótese do parágrafo anterior, somente será admitida após autorização da Diretoria de Administração Tributária exarada em processo devidamente instruído com a prova documental de que o imposto foi recolhido pelo estabelecimento remetente.*

(Grifos não constantes no original)

Portanto, se de um lado os documentos acostados pela Fiscalização atestam a prática do ilícito denunciado e do outro a recorrente nada provou a seu prol, reputo legítima a exigência fiscal em foco, relacionada ao ICMS.

PAGAMENTO EXTARCAIXA – Omissão de prestação de serviços tributáveis – Exercício de 2008.

Analisando o teor da denúncia apresentada, verifica-se que, na realidade, a descrição da falta não corresponde à situação de fato representada nos autos, de forma que não resta clara a natureza da infração, de modo a tornar possível, sem maiores empecilhos, a sua tipificação com base na nossa legislação do ICMS.

Com efeito, enquanto a atividade de fato exercida pelo demandante consiste no comércio atacadista de móveis e artigos de colchoaria, com o CNAE 4649-4/04, conforme atesta a Ordem de Serviço Normal de fl. 3, a denúncia formalizada no auto infracional faz referência à “omissão de prestação de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto” (grifei), presumida diante da constatação de pagamento extra caixa.

Essa situação revela um contra senso, pois em se tratando de empresa que exerce o comércio de mercadorias, como ocorre no caso da recorrente, esta não é passível de omissão de prestação de serviços tributáveis, posto que, simplesmente, não presta serviços, por consequência não pode ser autora de tal prática delituosa.

Diante desse fato, considerando o disposto no art. 1.211 do CPC, entendo que a matéria em enfoque deve ser analisada à luz da nova legislação, que regula o processo administrativo tributário no âmbito estadual.

A Lei Estadual nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, inclui, como requisito do Auto de Infração à descrição da falta, consoante se confere adiante:

fiscal: “Art. 41. São requisitos do Auto de Infração e da representação

(...)

V- a descrição da falta com o respectivo montante tributável”.

Trata-se de requisito de forma, conforme se infere da dicção combinada dos arts. 16 e 17, III do citado diploma legal, senão vejamos:

“Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.”

“Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:”

(...)

II - à descrição dos fatos;”

A propósito, em matéria processual, nossa legislação adota o princípio do informalismo, mas, em se tratando dos requisitos essenciais inerentes à natureza da infração, quando estes não estejam bem determinados na peça exordial, a solução é a nulidade do processo.

Sendo assim, embora esse vício formal não tenha sido suscitado pela recorrente, mas em virtude do disposto no art. 16 da Lei Estadual nº 10.094/2013, diante do comprometimento da legitimidade do crédito tributário, motivado pelo equívoco cometido quanto à determinação da natureza da infração, de modo a dificultar o ajustamento do fato material à legislação pertinente, decido pela nulidade do lançamento de ofício correspondente à denúncia em foco, sem prejuízo do direito do Estado de reaver o lançamento para exigência do crédito tributário devidamente constituído.

Segue colecionado Acórdão desse Conselho, que, diante de situação assemelhada, assim decidiu:

**“RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO – ERRO NA NATUREZA DA INFRAÇÃO – AUTO DE INFRAÇÃO NULO.**

*O pórtico acusatório que não determina com precisão a natureza da infração cometida deve ser declarado nulo, com oportunidade de refazimento do lançamento indiciário para o restabelecimento da verdade material e da segurança jurídica. (Acórdão nº 100/2010. Recurso: VOL/CRF 146/2009 – CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES).*

**-DA DISCORDÂNCIA DO ENTENDIMENTO.**

Outrossim, desde logo, manifesto minha discordância com o voto da relatora no que diz respeito às infrações de FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS, FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL em razão do estorno do crédito presumido TARE em cumprimento ao § 6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo nº 200.000167, de 15/12/2006 e PASSIVO FICTÍCIO, infrações estas as quais a emérita Conselheira se pronunciou pela sua regularidade.

FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS – Exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Trata-se de aquisições efetuadas em operações interestaduais com mercadorias, cujos registros não teriam sido efetuados nos livros próprios do estabelecimento adquirente.

A acusação se apóia nas cópias das notas fiscais, de fls. 150 a 597, constantes da relação da Fiscalização (fls. 39 a 47), e contra esta a recorrente não apontou irregularidade em seu recurso voluntário, donde se mantém, em tese, inafastada a presunção estabelecida no art. 646 do RICMS/PB, que abaixo transcrevo:

*“Art. 646. 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.”*

Todavia, com o devido respeito à relatoria da Conselheira Maria das Graças, entendo que apesar da recorrente não ter se pronunciado em seu recurso sobre irregularidades, é consentâneo ao Relator de um processo averiguar a legalidade do procedimento realizado, para isso, deve verificar a legitimidade dos fatos denunciados, analisando o conjunto probatório acostado ao processo, procedimento este não realizado pela nobre relatora ao proferir sua decisão.

Pois se assim o tivesse feito teria verificado no conjunto de notas fiscais anexadas ao processo a existência de diversas notas fiscais cujas operações não resultaram em desembolsos, condição essa necessária e essencial para a caracterização da acusação de notas fiscais de aquisição não contabilizadas, cuja presunção levantada tem por arrimo a ocorrência do pagamento das notas fiscais não contabilizadas com numerário originado de omissão pretérita de saídas de mercadorias tributadas, a exemplo das notas fiscais nºs 139877 (fl. 328); 139878 (fl. 332); 055023 (fl. 479), dentre outras tantas notas fiscais que fazem parte da acusação sem que tivesse havido o desembolso. Portanto, não poderiam tais notas fiscais fazer parte da acusação, tornando assim a exigência do crédito

tributário ora apreciado ilíquida e incerta, o que resulta na nulidade do lançamento em foco.

Dessa forma, decido pela nulidade do lançamento de ofício correspondente à denúncia em foco, sem prejuízo do direito do Estado de reaver o lançamento para exigência do crédito tributário devidamente constituído, conforme jurisprudência desta casa transcrita abaixo:

**“NULIDADE – Crédito tributário ilíquido e incerto**

*A ausência de liquidez e certeza da denúncia de vendas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais consubstancia a nulidade da autuação. Reformada a decisão recorrida. Auto de Infração nulo.*

**RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PROVIDOS.**

*Recurso nº CRF- 274/2004*

*Acórdão nº 551/2004*

*Relatora: CONSª. PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA*

*Decisão: Unânime*

*Data: 23/02/2004*

*D.O.E.: 15/02/2005”*

(...)

**“NULIDADE DO LANÇAMENTO**

*Auto de Infração lavrado em desacordo com a legislação pertinente, especificamente em relação à base de cálculo torna ilíquido e incerto o crédito tributário lançado de ofício. Mantida a decisão recorrida. Auto de Infração Nulo.*

**RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.**

*Recurso nº CRF- 294/2004*

*Acórdão nº 496/2004*

*Relator: CONS. ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO*

*Decisão: Unânime*

*Data: 16/11/2004*

*D.O.E.: 26/01/2005”*

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – Exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010 – Estorno do crédito presumido em cumprimento ao § 6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo nº 2006.000167 e tendo em vista o disposto nos incisos V e VII da Cláusula Quarta.

A denúncia formulada na peça vestibular versa sobre falta de pagamento do ICMS acarretada por descumprimento do Termo de Acordo nº 2007.000167, que no § 6º, da sua Cláusula Primeira, estabelece, entre outras condições para o exercício do direito à utilização do crédito presumido mensal previsto no citado Termo, a obrigatoriedade da apresentação dos arquivos eletrônicos mencionados no inciso I da

Cláusula Décima, desse documento, cuja cópia consta às fls. 52 a 58, o que teria acarretado o estorno dos valores apropriados a título de crédito presumido do imposto, no período de 01 a 12 dos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, efetuado pelo autuante, com vistas à exigência dos valores de ICMS normal advindos da perda do benefício pela recorrente, por cassação determinada pela autoridade recorrente.

Alega a relatora em seu voto que a cassação do Termo de Acordo foi precedida de autuação da recorrente (Auto de Infração nº 93300008.09.00000265/2011-06), por descumprimento de obrigação acessória relacionada à falta de entrega de arquivos magnéticos e a prestação de informações divergentes, em arquivos magnéticos digitais, das constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios, não obstante tenha sido instada em duas oportunidades, mediante as notificações de fls. 8 e 9, a regularizar sua situação obrigacional.

Inicialmente, enfatize-se que a simples lavratura do Auto de Infração nº 93300008.09.00000265/2011-06, em 07/06/2011, contendo as acusações de descumprimento de obrigação acessória relacionada à falta de entrega de arquivos magnéticos e a prestação de informações divergentes não autorizava a cassação do Termo nem os estornos dos créditos presumidos realizados, com base no que dispõe o Termo de Acordo nº 2007.000167, no § 6º, da Cláusula Primeira, que estabelece, entre outras condições para o exercício do direito à utilização do crédito presumido mensal previsto na Cláusula Primeira do citado Termo, a obrigatoriedade da apresentação dos arquivos eletrônicos mencionados no inciso I da Cláusula Décima, abaixo transcrita:

*Cláusula Primeira.*

§6º - O direito a utilização do crédito presumido mensal de que trata esta cláusula ficará condicionado ao pagamento do ICMS nos prazos estabelecidos no RICMS/PB e a apresentação dos arquivos eletrônicos de que trata o inciso I da Cláusula Décima.

*(Grifos não constantes no original)*

Evidencia-se que a infração delineada para motivar o estorno do crédito presumido mensal disciplinada acima seria a falta de apresentação dos arquivos eletrônicos de que trata o inciso I da Cláusula Décima, não tendo a divergência de informações amparo legal na norma citada para aplicação do estorno do crédito presumido. Assim, a única infração que teria o poder de levar ao descumprimento do Termo seria a falta de apresentação da GIM em meio eletrônico, e não a divergência de informações.

Enfatizado esse fato, observa-se o primeiro vício no lançamento realizado, haja vista que na época da lavratura do auto de infração em decorrência do estorno do crédito presumido, não teria ainda se concretizada a infração denunciada de descumprimento de obrigação acessória, pois teria havido apenas a lavratura do auto de infração, não estando definitivamente julgado, portanto, não havendo a condenação, não teria se concretizado a infração de falta de entrega do arquivo eletrônico, muito menos o motivo explicitado no §6º da Cláusula Primeira, para motivar a cassação do Termo de Acordo nº 2007.000167 e o conseqüente estorno do crédito presumido.

Nessa esteira de entendimento, observa-se que a infração de descumprimento de obrigação acessória pela falta de entrega de arquivo eletrônico só estaria concretizada só após a decisão definitiva referente ao Auto de Infração nº 93300008.09.00000265/2011-06, de 07/06/2011, visto a possibilidade da acusação de descumprimento de obrigação acessória poder ser ilidida pela empresa no desenrolar da marcha processual, o que torna a cobrança do ICMS resultante do estorno do crédito presumido ilíquida e incerta, em decorrência da ausência de certeza da infração de descumprimento de obrigação acessória denunciada e a conseqüente infração ao §6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo nº 2007.000167.

Se isso não bastasse para detonar a exigência, ainda se verifica um segundo vício, visto ter sido a acusação de descumprimento de obrigação acessória contida no Auto de Infração nº 93300008.09.00000265/2011-06, lavrado em 07/06/2011, inadequada e ilegal. Pois conforme pode ser verificado nas notificações realizadas (fl. 8 e 9), as quais resultaram na autuação indevida de descumprimento de obrigação acessória pela FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO MAGNÉTICO –fl. 10, que teria sido solicitados do contribuinte o seguinte:

“RETIFICAR E REENVIAR OS ARQUIVOS MAGNÉTICOS DOS MESES DE: 01, 02, 03, 09 E 11/2009 E 10/2010 REJEITADOS PELO SISTEMA DA SER POR AUSÊNCIA DOS REGISTROS 54 E 75.”

Portanto, nobres Conselheiros, evidencia-se não ter havido a FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO MAGNÉTICO pelo contribuinte autuado, haja vista os mesmos terem sido entregues no prazo legal, como pode ser observado no texto quando assim se refere: **RETIFICAR E REENVIAR OS ARQUIVOS MAGNÉTICOS**, que significa que os mesmos teriam sido enviados e entregues, não tendo havido a falta de entrega de arquivos magnéticos como consta da acusação de descumprimento de obrigação acessória.

Visto não haver a subsunção do fato à norma, não estando a acusação de descumprimento de obrigação acessória pela falta de entrega de arquivo magnético descrita no Auto de Infração nº 93300008.09.00000265/2011-06, lavrado em 07/06/2011, condizente com a realidade jurídica dos fatos.

Na prática, na época da autuação não existia norma legal que obrigasse o contribuinte a retificar a GIM, onde nesses casos, os autuantes indevidamente autuavam pela falta de entrega de arquivos, o que na verdade é falso, pois o contribuinte entregou os respectivos arquivos da GIM, como pode ser verificado na existência de informações contida na Ficha Econômico-Financeira nos meses respectivos, porém, em razão de alguma falha que teria levado o Sistema da SER/PB a rejeitá-los, foram notificados a retificar e reenviar os mesmos arquivos.

Em verdade, a acusação de descumprimento de obrigação acessória de falta de entrega de arquivos magnéticos lançada através do Auto de Infração nº 93300008.09.00000265/2011-06, lavrado em 07/06/2011, é inverídica e ilegítima, como faz prova as próprias notificações acostadas ao processo (fl. 8 e 9), as quais solicitam ao

contribuinte a **“RETIFICAR E REENVIAR OS ARQUIVOS MAGNÉTICOS”** já enviados e rejeitados pelo sistema da SER/PB.

Nesta esteira de raciocínio, o que se observa no caso, é a indevida autuação com base na denúncia de falta de entrega de arquivo eletrônico, pois na realidade teria ocorrido um descumprimento de obrigação acessória sim, porém, em razão da ausência de algum registro e não da falta de entrega dos mesmos.

Como os arquivos magnéticos foram entregues, porém rejeitados pelo sistema da SER/PB, esse fato resultaria em outra infração de descumprimento de obrigação acessória distinta da FALTA DE ENTREGA, em razão da ausência de algum registro, não havendo como se manter o estorno do crédito presumido disciplinado na Cláusula Primeira do Termo de Acordo nº 2007.000167, em razão da ausência do elemento motivador do estorno do crédito presumido, que seria a falta de apresentação dos arquivos eletrônicos de que trata o inciso I da Cláusula Décima, visto os mesmos terem sido entregues no prazo legal, não havendo infringência ao dispositivo plasmado abaixo.

*§6º - O direito a utilização do crédito presumido mensal de que trata esta cláusula ficará condicionado ao pagamento do ICMS nos prazos estabelecidos no RICMS/PB e a apresentação dos arquivos eletrônicos de que trata o inciso I da Cláusula Décima*

*(Grifos não constantes no original)*

Não se caracterizando o elemento motivador para ruptura das Cláusulas acordadas no respectivo Termo, que seria a falta de apresentação dos arquivos eletrônicos – GIM, como consequência desse fato, não caberia a realização do estorno, o que torna indevido e arbitrário o lançamento realizado para cobrança do ICMS resultante do estorno do crédito TARE.

Se ainda assim, os nobres pares não acolherem os aspectos mencionados acima, os quais eivam de vício o lançamento tributário em foco, em razão da falta de motivo legal para a realização do estorno do crédito, em decorrência de terem sido apresentados os arquivos eletrônicos mencionados nos prazos legais, porém, rejeitados pelo sistema da SER/PB em decorrência de conflitos quanto aos registros, tornando o lançamento de ofício IMPROCEDENTE.

Clamo pela atenção ao que evidenciarei a seguir, visto se evidenciar no processo a realização do estorno dos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, com a efetivação do estorno do crédito presumido TARE referente a todos os meses dos exercícios citados, conforme planilhas plasmadas às fl. 48, 48, 50 e 51.

A princípio, somos obrigados a descartamos uma das justificativas para a realização do estorno trazida pelo autuante no fato infringente descrito no auto de infração, quando alegou o descumprimento das condições acordadas no Termo de Acordo, com a alegação de que teriam sido descumpridos pela empresa os incisos V e VII da Cláusula Quarta, alegando ter o contribuinte se creditado pelo valor total das saídas, que assim dispõe.

*“Cláusula Quarta – O disposto na Cláusula Primeira não se aplica nas operações:*

*V-intenas de venda para estabelecimento varejista, sobre o montante individual mensal que ultrapassar 10% (dez por cento) do valor das saídas;*

*VII – de saída por devolução de mercadorias, mesmo que através de filiais;”*

Pois bem, é fácil perceber que não constam da acusação qualquer prova material do fato alegado pelo autor, que demonstrasse o total de vendas internas para varejista e a utilização indevida do crédito presumido que teria ultrapassado 10% sobre o montante individual do valor das saídas, ou o valor do crédito utilizado nas saídas por devolução.

Sendo observado nas planilhas apenas os valores referentes ao Estorno de Crédito e a observação de se tratar do cumprimento do §6º da Cláusula Primeira, além do complemento de que teria o contribuinte se creditado pelo valor total das saídas, infringindo os incisos V e VII da Cláusula Quarta. Sem qualquer prova dos fatos alegados, pois tinha o contribuinte o direito de utilizar o crédito presumido referente a todas as saídas destinadas a pessoa jurídica, diante do que determina a Cláusula Primeira, exceto quando da realização de vendas internas a estabelecimento varejista, sobre o montante individual mensal que ultrapassar 10% do valor das saídas totais.

Nesse aspecto, para comprovação do alegado pelo fiscal teria que sido realizado um levantamento individual de todas as saídas para varejista e a realização de cálculo com o objetivo de verifica se teria tais saídas ultrapassado os 10% do valor das saídas totais, procedimento este não realizado, o que torna essa alegação inepta e ilegítima, sendo descartada para efeito de análise de mérito.

Outrossim, quanto à realização do estorno do crédito presumido com base no §6º da Cláusula Primeira, que teria sido motivado pela acusação de descumprimento de obrigação acessória em decorrência da **FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS**, referente aos meses de **12/2008, 01/2009, 02/2009, 03/2009, 08/2009, 09/2009, 11/2009 e 10/2010**, em razão da lavratura do Auto de Infração nº 93300008.09.00000265/2011-06, em 07/06/2011, temos a evidenciar o seguinte:

Que o autor ao realizar o estorno do crédito presumido do TARE, o fez de forma inadvertida, arbitrária, indevida e ilegal em todos os meses do exercício de 2007 a 2010, quando a Cláusula Nona do Termo de Acordo nº 2007.000167, assim determinava:

*Cláusula Nona – A empresa se obriga a cumprir as disposições da legislação tributária do Estado da Paraíba não excepcionadas no presente Termo e, seu descumprimento, além do contido neste acordo, implicará no seu cancelamento, sem prejuízo da aplicação*

*das sanções contidas na referida legislação, bem como do estorno do crédito presumido utilizado indevidamente nos meses em que as irregularidades foram cometidas.*

*(Grifos não constantes no original)*

Ora senhores Conselheiros, evidencia-se um equívoco gritante cometido pelo autor do procedimento fiscal e uma omissão clara cometida pela Conselheira Maria das Graças, a quem rendo meu respeito e consideração, quando acolheu a denúncia em foco sem ao menos ler o Termo de Acordo mencionado, mais precisamente a sua Cláusula Nona.

Pois se assim o tivesse feito, teria percebido que o estorno do crédito presumido só poderia ter sido realizado nos meses em que teria havido o pseudo descumprimento de obrigação acessória pela falta de entrega de arquivo eletrônico –GIM, é isso o que está disposto na Cláusula mencionada, ou seja, ao não ser acolhido os vícios mencionados no início das explanações que resultam na improcedência da acusação, estaria sujeito o contribuinte autuado apenas a exigência do ICMS em função do estorno do crédito presumido nos meses **12/2008, 01/2009, 02/2009, 03/2009, 08/2009, 09/2009, 11/2009 e 10/2010**, conforme pode ser comprovado no Auto de Infração nº 93300008.09.00000265/2011-06, em 07/06/2011 – fl. 10.

Meses esses os quais teriam ocorridos os pseudos fatos denunciados de falta de entrega do arquivo eletrônico, diante do que dispõe a Cláusula Nona citada acima.

Em razão dos fatos trazidos, a infração denunciada encontra-se fragilizada em decorrência dos vários vícios que a acompanham, os quais lembramos abaixo em um breve resumo:

- a) *Teria sido realizado o estorno do crédito presumido com base na acusação de descumprimento de obrigação acessória pela falta de entrega de arquivo eletrônico –GIM, em razão de infringir o §6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo nº 2007.000167, antes mesmos de transitado em julgado a acusação, visto que a caracterização da infração só estaria concretizada apenas após a decisão definitiva, o que torna o lançamento ilíquido e incerto em razão da ausência de motivo legal para realizar o estorno, que seria a condenação da empresa pela falta da entrega de arquivo eletrônico;*
- b) *Teria sido realizado o estorno sem que a subsunção do fato a norma estivesse condizente com a realidade dos fatos, visto não ter havido a falta de entrega de arquivo eletrônico, que resultaria no descumprimento do Termo de Acordo (§6º da Cláusula Primeira).*

*Pois como pode ser observado nas notificações (fl. 8 e 9), as mesmas solicitavam ao contribuinte a*

*RETIFICAÇÃO e o REENVIO dos arquivos eletrônicos, em razão dos arquivos enviados terem sido rejeitados pelo sistema da SER/PB, em razão de conflitos com alguns registros.*

*Portanto, não teria havido descumprimento de obrigação acessória pela falta de entrega de arquivos eletrônicos, que seria o motivo para a realização do estorno do crédito presumido, tendo possivelmente havido um descumprimento de obrigação acessória pela entrega de arquivos contendo irregularidades, infração esta não albergada pelo §6º, da Cláusula Primeira que dispõe sobre a obrigação de apresentação de arquivos eletrônicos, o que foi feito pela empresa dentro do prazo legal, tornando a exigência sem base legal em razão da ausência de infração motivadora do descumprimento do §6º da Cláusula Primeira;*

- c) *A Cláusula Nona dispõe que o estorno deverá ser realizado nos meses em que foram constatadas as irregularidades, porém, o autor fazendário realizou o estorno indevidamente em todos os meses dos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, o que resulta na cobrança indevida realizada nos meses em que não teriam sido objeto da pseudo infração de descumprimento de obrigação acessória através do Auto de Infração nº 93300008.09.00000265/2011-06, em 07/06/2011 – fl. 10.*

Neste sentido, quanto à acusação em foco, diante da fragilidade que se apresenta o lançamento realizado, torna-se imperiosa a decretação da IMPROCEDÊNCIA do procedimento fiscal realizado pelas razões já despendidas no decorrer das nossas fundamentações, resultando na aplicação da mais LÍDIMA justiça fiscal.

#### PASSIVO FICTÍCIO – Obrigações pagas e não contabilizadas –

##### Exercício de 2007.

A denuncia formulada na peça vestibular versa sobre a acusação de manter no passivo obrigações já pagas ou inexistentes, o que resulta na presunção inculpada no artigo 646 do RICMS.

Diante desta circunstância, verifica-se na folha 73 a demonstração dos valores exigidos pela fiscalização, sendo então necessário demonstrá-los abaixo:

#### RESUMO DO LEVANTAMENTO DA CONTA FORNECEDORES REFERENTE AO SALDO ANTERIOR

(+) Saldo de duplicata a pagar escritura no Balanço de 2007.....	1.456.844,47
(-) Dup. pagas no exercício de 2008, ref. ao saldo anterior.....	1.289.626,31
(-) Dup. Encontradas com pagamento Extra-caixa.....	88.471,93
(-) Duplicatas sob protesto.....	0,00
(=) Diferença Tributável (Passivo Fictício).....	78.746,23

Ao analisar o procedimento fiscal realizado rotineiramente se evidencia na aplicação da técnica para obtenção do Passivo Fictício, a necessidade de levantamento de todas as duplicatas do exercício, com a aferição individualizada referente ao pagamento realizado, sendo aferido pelo auditor após essa averiguação, o saldo real de fornecedores, o qual deverá ser confrontado com o saldo final informado no Balanço, que deverá ser o mesmo encontrado pelo auditor em sua reconstituição da conta fornecedores, resultando na acusação de Passivo Fictício quando verificado que o saldo encontrado pelo auditor é inferior ao saldo informado no Balanço, caracterizando assim a figura do PASSIVO FICTÍCIO.

No procedimento realizado acima pelo auditor não teria havido durante o exercício de 2007 a realização da aferição de todas as duplicatas pagas ou não que resultaram no saldo final de 2007 (1.456.844,47), o que seria necessário para determinação do passivo fictício.

Tendo o auditor se apegado apenas no saldo final informado no Balanço para deduzir se tratar de passivo fictício, o que resulta numa denúncia equivocada, visto o saldo final informado até então está correto, em decorrência da ausência de aferição por parte do auditor de todas as duplicatas do exercício de 2007, o que poderia resultar, através do confronto entre o saldo por ele encontrado após a reconstituição e o saldo informado no Balanço, na constatação de passivo fictício.

Dessa forma, não tendo havido essa aferição pelo auditor, sendo só então aferido os pagamentos das duplicatas resultantes do saldo final de 2007 informado no Balanço, a repercussão resultante da ausência de comprovação do pagamento ou da existência de duplicatas em protestos levaria a acusação de PAGAMENTO REALIZADO COM RECURSOS EXTRACAIXA, e não de PASSIVO FICTÍCIO.

Esse entendimento foi acolhido pela Conselheira Maria das Graças no Processo nº 084.361.2007-8, que teria resultado no Acórdão 088/2014, cuja transcrição peço vênia para fazer:

*RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO – INFRAÇÕES DIVERSAS – AJUSTES REALIZADOS – REFORMADA A DECISÃO SINGULAR – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.*

*FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES.*

*A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Ajustes realizados com a exclusão de notas fiscais que não resultaram em desembolso resultaram na derrocada parcial do crédito tributário exigido.*

**LEVANTAMENTO FINANCEIRO**

*A presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem documento fiscal tem o condão de amparar a acusação pautada na diferença constatada no financeiro quando os valores*

*de receitas e despesas, diante da inexistência de Caixa, resultam da reconstituição do fluxo financeiro da empresa realizada pelo fazendário no período. In casu, sendo constatada a existência de saldos inicial e final de Caixa no levantamento realizado, necessário se faz demonstrar quais despesas foram arroladas no levantamento que originaram o déficit ou qual receita teria sido desconsiderada, sob pena de caracterizar a iliquidez e incerteza do crédito tributário exigido, conforme vislumbrado na exação em apreço, ensejando a improcedência do lançamento realizado.*

**PASSIVO FICTÍCIO**

*A manutenção no passivo de obrigação já paga caracteriza a figura do Passivo Fictício, o que leva a ilação de que o fato gerador referente aos pagamentos realizados e não baixados da Conta Fornecedores só poderiam ocorrer anteriormente ao saldo levantado e não a posteriori, visto a aferição de pagamentos relativa ao saldo final do exercício anterior ensejar, diante da ausência de comprovação de pagamento ou de duplicatas em protestos, a denúncia de pagamento com receita marginal. In casu, houve erro quanto a natureza da infração, resultando na nulidade do lançamento de ofício realizado.*

**PASSIVO INEXISTENTE**

*O passivo inexistente se caracteriza pela inclusão na Conta Fornecedores de obrigações apócrifas, em decorrência da ausência de margem financeira para a realização de pagamento, suprindo indiretamente o caixa da empresa. In casu, o saldo fiscal superior ao contábil não caracteriza o passivo inexistente, no mínimo poderia ser denominado como passivo oculto, o qual não traz repercussão tributária passível de exigência. Acusação improcedente.*

*(Grifos não constantes no original)*

Onde se faz oportuno trazermos á colação fragmento da decisão mencionada:

*“Todavia, apesar da legitimidade da técnica, vislumbramos que o Passivo Fictício constatado pela fiscalização se refere ao saldo da Conta Fornecedores do exercício de 2005, conforme se abebera às folhas 71 do processo, sendo verificado um vício que não foi constatado pela julgadora singular e nem pelos Peritos revisores da Fazenda estadual, o qual tem o condão de macular in totum a denúncia, haja vista o fazendário ao lançar o valor do crédito tributário, ter considerado equivocadamente o período do fato gerador, para efeito de exação, como sendo o do exercício de 2006, (fls. 09), quando o fato gerador seria referente ao ano de 2005, já que para a caracterização do Passivo Fictício referente ao saldo final da Conta Fornecedores de 2005, entendemos que os pagamentos com receita marginal teriam que ter ocorrido durante o exercício, sem que houvesse a baixa da obrigação, onde a aferição dos pagamentos no exercício subsequente quanto ao saldo final do exercício anterior, como demonstrado nos autos, ensejaria, na nossa singela*

*concepção, a acusação de pagamentos realizados com receita de origem não comprovada, ou seja, diante da ausência de apresentação de duplicatas em aberto ou em protesto, presume-se legalmente que a obrigação já teria sido liquidada com receita marginal, o que caracteriza erro quanto a natureza da infração, ensejando a necessidade de se considerar NULO, por vício formal, o lançamento ora em apreciação, para que seja realizado um novo lançamento de ofício, respeitando o que dispõe o art. 173, inciso II do Código Tributário Nacional.”*

Pelas razões estampadas, entendo que a acusação teria que ter se pautado em PAGAMENTO EXTRACAIXA e não em PASSIVO FICTÍCIO, em decorrência de não ter havido por parte do fiscal a aferição no ano de 2007 de todas as duplicatas que resultaram no saldo final de Balanço, não havendo o confronto do saldo encontrado através da reconstituição realizada pelo autuante e o saldo final informado no Balanço, o que caracterizaria a legitimidade da acusação de PASSIVO FICTÍCIO.

Em razão desse fato, embora o vício formal não tenha sido suscitado pela recorrente, mas em virtude do disposto no art. 16 da Lei Estadual nº 10.094/2013, diante do comprometimento da legitimidade do crédito tributário, motivado pelo equívoco cometido quanto à determinação da natureza da infração, de modo a dificultar o ajustamento do fato material à legislação pertinente, decido pela NULIDADE do lançamento de ofício correspondente à denúncia em foco, sem prejuízo do direito do Estado de reaver o lançamento para exigência do crédito tributário devidamente constituído.

Segue colecionado Acórdão deste Conselho, que, diante de situação assemelhada, assim decidiu:

**“RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO – ERRO DA NATUREZA DA INFRAÇÃO – AUTO DE INFRAÇÃO NULO.**

*O pórtico acusatório que não determina com precisão a natureza da infração cometida deve ser declarado nulo, com oportunidade de refazimento do lançamento indiciário para o restabelecimento da verdade material e da segurança jurídica. (Acórdão nº 100/2010- Recurso: VOL/CRF – 149/2009- JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES)”*

Por fim, em face da edição da Lei nº 10.008/2013, necessário se faz a redução da multa por infração aplicada, diante da adoção do Princípio da Retroatividade da Lei disciplinado no art. 106, inciso II, alínea “e” do CTN, passando a mesmo a ser no percentual de 100% do imposto devido, resultando, após o deslinde da pendenga, na quantia demonstrada abaixo:

<b>Cálculo do Crédito Tributário</b>					
<b>Infração</b>	<b>Data</b>		<b>Tributo</b>	<b>Multa</b>	<b>Total</b>
	<b>Início</b>	<b>Fim</b>			
<b>Valor Original</b>					
<b>Crédito Indevido (Crédito maior que o permitido)</b>	01/01/2005	31/12/2005	20.925,63	20.925,63	41.851,26

Falta de Lançamento de NF de aquisição			0,00	0,00	0,00
Estorno de Crédito Tare			0,00	0,00	0,00
Pagamento extracaixa			0,00	0,00	0,00
Passivo Fictício			0,00	0,00	0,00

“Pelo exposto”,

**V O T O** - pelo recebimento do **Recurso Voluntário**, por regular, e quanto ao mérito pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para reformar a sentença exarada na instância monocrática e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **93300008.09.00000320/2011-68**, lavrado em 05.07.2011, lavrado contra a empresa **SANTOS DISTRIBUIDORA DE MÓVEIS LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.149.434-0, devidamente qualificada nos autos, para declarar devido o ICMS no valor de **R\$ 20.925,63 (vinte mil novecentos e vinte e cinco reais e sessenta e três centavos)**, por infração aos artigos 74 c/c artigo 75, §1º do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração no mesmo valor, nos termos do art. 82, V. “h” da Lei nº 6.379/96, com redação alterada pela Lei nº 10.008/2013, perfazendo o total de **R\$ 41.851,56 (quarenta e um mil oitocentos e cinqüenta e um reais e cinqüenta e seis centavos)**.

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de **R\$ 7.235.150,91**, sendo **R\$ 2.404.741,76** de ICMS e **R\$ 4.830.409,15** de multa por infração, em razão das fundamentações expendidas neste voto.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 26 de janeiro de 2015.

**FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO**  
**Conselheiro do Voto Divergente**

**PROCESSO Nº 083.742.2011-2**  
**RECURSO VOL CRF nº 258/2012**

**Recorrente : SANTOS DISTRIBUIDORA DE MÓVEIS LTDA**  
**Procuradores : CARLOS ALBERTO SILVA MELO (OAB Nº 12.381)**  
**Recorrida : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS**  
**Preparadora : COLETORIA ESTADUAL DE GUARABIRA**  
**Autuante(s) : WANDERLINO VIEIRA FILHO**  
**Relatora : CONS. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA**  
**Voto Divergente : CONS. ROBERTO FARIAS DE ARA[UJO**

### **VOTO DIVERGENTE**

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Senhor Assessor Jurídico, não obstante ao respeito e consideração que tenho pela relatora Dra. MARIA DAS GRAÇAS, venho me acostar ao voto DIVERGENTE do Conselheiro Francisco Gomes de Lima Netto, em razão das alegações trazidas no Voto da relatora, as quais destoam da aplicação da LÍDIMA justiça fiscal.

FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS – Exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Em nosso voto divergente, repugnamos a exigência em razão da ausência de liquidez e certeza, fato este comprovado pelo voto complementar convergente apresentado pela Dra. Maria das Graças, diante do reconhecimento posto nas suas alegações de que não tinha sido observado que devido à natureza das operações consignadas nos documentos fiscais, não haviam ocorrido dispêndios financeiros.

O fato é que, só agora, após nossa intervenção, é que foi analisada a matéria com a devida acuidade, visto o contribuinte ter sido condenado a recolher um valor indevido em razão da ausência de uma análise mais detalhada dos fatos.

Desse modo, como a nossa intenção é fazer com que o contribuinte tenha direito a um julgamento justo, com a devida análise da matéria, em razão de ser essa a finalidade desta corte de julgamento, apesar de tardio, rendo-me aos ajustes realizados pela r. relatora, com a exclusão das notas fiscais que não apresentaram desembolsos.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010. Estorno do crédito presumido em cumprimento ao §6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo nº 200.000167, de 15/12/2006, que teve infringido, ainda, os incisos V e VII da Cláusula Quarta.

Diante da infração posta acima, constata-se que o crédito presumido teria sido glosado em razão de dois fatos descritos pelo autor do lançamento, os quais elencamos abaixo:

- a) Descumprimento do §6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo citado, que dispõe sobre a apresentação dos arquivos eletrônicos para ter direito a utilização do crédito presumido;
- b) Não cumprimento ao estabelecido nos incisos V e VII da Cláusula Quarta do termo mencionado.

-Do descumprimento do §6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo citado, que dispõe sobre a apresentação dos arquivos eletrônicos para ter direito a utilização do crédito presumido.

Com efeito, disciplina a norma mencionada que o direito a utilização do crédito presumido mensal fica condicionado à apresentação dos arquivos eletrônicos de que trata o inciso I da Cláusula Décima, verbis:

*“Cláusula Primeira*

*§6º - O direito a utilização do crédito presumido mensal de que trata esta cláusula ficará condicionado ao pagamento do ICMS nos prazos estabelecidos no RICMS/PB e a apresentação dos arquivos eletrônicos de que trata o inciso I da Cláusula Décima.”*  
*grifado*

Assim, para que houvesse a glosa do crédito presumido, teria que a empresa tivesse deixado de **APRESENTAR OS ARQUIVOS ELETRÔNICOS DE QUE TRATA O INCISO I** DA CLÁUSULA DÉCIMA, o qual se refere à obrigação de apresentação da GIM, fato este não ocorrido, posto que, teria sido realizada pela fiscalização uma solicitação para que o contribuinte RETIFICASSE E REENVIASSE OS ARQUIVOS MAGNÉTICOS, os quais teriam sido rejeitados pelo sistema da SER por ausência dos registros 54 e 75.

A rejeição da GIM em decorrência de alguma falha que teria levado o sistema da SER ao não recebimento do arquivo, possivelmente, em razão de algum problema nos registros 54 e 75, que leva o sistema a informar como ausentes da declaração, quando na realidade, foram apresentados, porém, com algum problema que resultou na restrição pelo sistema da SER, não seria suficiente para glosa do crédito presumido.

Pois teria que, caso se confirmasse a ausência de entrega da GIM, ser realizada a lavratura do auto de infração para só após a decisão definitiva, se processar a glosa do crédito fiscal com base no que determina o § 6º da Cláusula primeira do Termo de Acordo.

Sendo indevido o expurgo dos créditos fiscais sem antes haver a comprovação da infração, através da apreciação da matéria pelos órgãos julgadores, principalmente, quando se sabe que na época, muitas empresas ainda estavam com seus sistemas em fase de implantação e desenvolvimento, os quais apresentavam vários problemas de restrição quanto ao sistema da SER, os quais eram sanados após solicitação do Fisco.

Assim sendo, mesmo que concordássemos com a alegação da relatora posta em seu voto parcialmente convergente, de que teria havido um descumprimento de obrigação acessória por parte da empresa ao não apresentar a GIM com os registros 54 e 75, ainda assim estaria indevida a exigência, pois não se pode fechar os olhos para a necessidade de antes da efetiva glosa dos créditos fiscais pela fiscalização, ter que haver a comprovação dessa infração através de uma decisão definitiva, ou seja, deve haver um lançamento formal acerca do fato infringente, com a concessão ao acusado do direito ao contraditório e a ampla defesa, pois só assim, após a decisão definitiva, quando não houver mais possibilidades de questionamentos, é que estará caracterizada a condição para a efetiva glosa do crédito presumido.

Sendo defeso a glosa do crédito fiscal amparado apenas num fato evidenciado pela fiscalização, sem que tenha ocorrido o contraditório por parte da empresa, pois o simples fato suscitado pela fiscalização, mesmo lançado através de auto de infração, enquanto não estiver transitado em julgado, não estará caracterizada a infração, conseqüentemente, precipitada se torna a glosa do crédito fiscal.

Foi exatamente isso o que ocorreu com o auto de infração de estabelecimento nº 9330008.09.00000265/2011-06, referente à acusação de FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO ELETRÔNICO, que teria servido para o agente fiscal embasar a precipitada glosa do crédito fiscal, o qual foi julgado por esta egrégia corte improcedente (Acórdão nº 154/2014-Diário Oficial de 17/06/2014).

Dessa forma, precipitou-se a fiscalização ao efetuar a glosa do crédito fiscal antes da decisão definitiva, com base na acusação de FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO ELETRÔNICO, como se precipita agora a colega relatora ao alegar que mesmo diante da improcedência do auto de infração de estabelecimento nº 9330008.09.00000265/2011-06, referente à acusação de FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO ELETRÔNICO, a situação causadora da perda do TARE estaria mantida pela ausência dos registros 54 e 75.

Ora colegas, não se pode estornar um crédito fiscal sem que a infração motivadora da glosa esteja devidamente comprovada através de um julgamento com o devido contraditório, pois mesmo que a infração de FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS tivesse sido considerada procedente, só poderia ter havido a glosa do crédito fiscal em outro procedimento fiscal, após prolatada a decisão definitiva

com a condenação da empresa pela infração cometida, onde só estaria concretizado o ilícito motivador da glosa do crédito fiscal determinado no § 6º da Cláusula primeira, a partir da decisão definitiva, jamais antes, como ocorreu nos autos em análise.

Portanto, não é necessária muita prosa para entender e concordar que a condição sine qua non determinada para o expurgo do crédito fiscal, além-se a comprovação do descumprimento de obrigação acessória de falta de entrega da GIM contendo as informações determinadas no inciso I da Cláusula décima, citada pela relatora, fato este não observado no processo, visto a ausência de comprovação da infração, ou seja, seria necessária a efetiva concretização do fato infringente através do efetivo lançamento de ofício, com o contraditório e a devida apreciação pelos órgãos julgadores do fato denunciado, pois só após a decisão definitiva, é que estaria apta a fiscalização a proceder a glosa do crédito fiscal.

Procedimento este não observado pela fiscalização, que precipitadamente glosou o crédito presumido do contribuinte peremptoriamente, sem ao menos esperar a decisão dos órgãos de julgamento, que terminou decidindo pela improcedência da acusação. Onde requer a relatora, a manutenção da glosa do crédito presumido, sem que se tenha nos autos qualquer decisão condenatória que venha a caracterizar o fato motivador disciplinado no § 6º da Cláusula Primeira para realização da glosa do crédito presumido.

Dessa forma, clamo a colega relatora que entenda que não estou aqui defendendo a autuada, pois o intuito do meu voto é evitar a condenação desta ou de qualquer outra empresa sem que exista um mínimo de base legal, sem precipitação ou negligência, visto não haver como se manter uma acusação de crédito indevido, sem que esteja plenamente provado o motivo do expurgo do crédito fiscal, que no caso dos autos se ateu as diretrizes do § 6º da Cláusula primeira, através de um julgamento imparcial com o direito ao contribuinte do contraditório.

No caso dos autos, observa-se que o autuante se ateu inicialmente a lavratura do auto de auto de infração de estabelecimento nº 9330008.09.00000265/2011-06, referente à acusação de FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO ELETRÔNICO, para amparar a glosa do crédito fiscal, auto de infração este julgado IMPROCEDENTE quanto a esta denuncia.

Todavia, lembro aos colegas que mesmo que tivesse sido procedente o auto de infração, não poderia ter havido a glosa do crédito fiscal antes da decisão definitiva, consequentemente, da ratificação do fato infringente motivador do expurgo do crédito, disciplinado no §6º da Cláusula primeira.

Conclui-se diante das alegações plasmadas, que a se manter esta acusação, estará esta casa, em uma linguagem popular, colocando a carroça na frente dos bois, pois estará ratificando uma denúncia referente ao expurgo do crédito presumido antes que esteja comprovada a situação determinada no § 6º da Cláusula primeira, onde esta comprovação deve ser realizada com o devido lançamento do descumprimento da obrigação acessória e a apreciação pelos órgãos julgadores, para só depois, sendo confirmada a infração através de uma decisão definitiva, que seja realizado o procedimento

fiscal com vista a glosa do crédito presumido, evitando assim a precipitação vislumbrada através da lavratura do auto de infração de estabelecimento nº 9330008.09.00000265/2011-06.

- Do não cumprimento ao estabelecido nos incisos V e VII da Cláusula Quarta do termo mencionado.

Estabelece a Cláusula Quarta do Termo de Acordo o seguinte:

*“Cláusula Quarta – O disposto no Clausula Primeira não se aplica nas operações:*

*V – internas de vendas para estabelecimento varejista, sobre o montante individual mensal que ultrapassar 10% (dez por cento) do valor das saídas;*

*VII – de saída por devolução de mercadorias, mesmo que através de filiais.”*

Diante da situação fática que ensejou a acusação, temos a observar que a colega Maria das Graças, em seu minucioso voto, trouxe alguns cálculos matemáticos apresentados pelo autor da acusação, em decorrência de uma diligência por ela solicitada, os quais, vale ressaltar, até então não teriam sido incluídos no processo, fato este, cerceador do direito de defesa do acusado.

Num primeiro plano, evidencia-se vários vícios no procedimento realizado quanto a essa infração, de início, teria que o fazendário ter colocado a disposição do contribuinte acusado toda a memória de cálculo para que o mesmo tivesse a oportunidade de analisar, visto a própria relatora, até o voto divergente, não saber a origem da denúncia, necessitando diligenciar os autos para ter acesso a memória de cálculo, apenas por amostragem.

Imaginem colegas, o acusado, que até agora não sabe a origem da infração, pois para a caracterização da infração deve haver a comprovação de que teria havido vendas internas para estabelecimento varejista sobre o montante individual mensal que ultrapassasse 10% do valor das saídas, ou saídas por devolução.

Não existe no processo até então, qualquer prova material do ilícito denunciado, não constando dos autos memória de cálculo que demonstrasse as possíveis variáveis determinantes para glosa do crédito presumido, cálculos estes que deveriam levar em conta todos os adquirentes varejistas que negociaram com a empresa em operações internas, o valor de todas as operações mensais dessas operações e o cálculo do percentual superior a 10% das operações que deveriam ter o crédito presumido glosado, caso tivessem sido aproveitados pelo contribuinte.

Ora caros colegas, não se evidencia nos autos qualquer memória de cálculo que amparasse ou comprovasse a infração, o que de logo já evidencia o

cerceamento do direito de defesa do contribuinte, levando a nulidade do lançamento tributário.

Visto ser patente que o autor do auto de infração, em razão da glosa total do crédito presumido com base no § 6º da Cláusula primeira, não se preocupou em demonstrar os cálculos que comprovariam a infração, pois neste caso, o expurgo do crédito presumido teria que ser individual por operação, cujo valor ultrapassasse os 10%, assim, como na outra infração descrita no auto de infração o expurgo foi integral, o valor do crédito presumido a ser expurgado com base no inciso V já estaria incluído no expurgo integral com base no § 6º da Cláusula primeira.

Com efeito, além do claro cerceamento do direito de defesa do contribuinte em razão de não disponibilização da memória de cálculo que pudesse comprovar a acusação, ainda se verifica na amostragem apresentada pela relatora, que o agente fiscal se utilizou de “**proporção**” para encontrar o valor do crédito presumido a ser glosado, o que não é admitido por esta casa, quando deveria ter realizado uma aferição individual referente a cada operação interna de venda individual por varejista, conforma mandamento explícito contido na norma.

*“V – internas de vendas para estabelecimento varejista, sobre o montante individual mensal que ultrapassar 10% (dez por cento) do valor das saídas;”*

Não sendo admissível a realização de expurgo de crédito presumido realizado através de proporção, quando a norma utilizada como infringida dispõe que apenas o montante das vendas internas individual mensal que ultrapassar 10% do valor das saídas era para ter glosado o crédito presumido.

Assim sendo, não há como compartilhar com o entendimento contido no voto da colega, que quer manter a acusação a qualquer custo, sem respeitar os fundamentos legais exigidos para condenação, que é a PROVA.

Clamo mais uma vez aos colegas para refletirem sobre a matéria, onde em primeiro lugar, devem perquirir sobre o fato de ter havido um claro cerceamento de defesa do acusado, em razão de não ter sido disponibilizado nos autos ou entregue ao contribuinte uma planilha que contivesse a memória de cálculo que comprovaria no mínimo, a infração cometida, fato este não constatado, pois até a relatora já tinha condenado a acusada sem ao mesmo saber se os cálculos realmente demonstravam a infração cometida, sendo necessário solicitar diligência.

Outro ponto nefasto das alegações do voto, tem por cerne a forma como esses cálculos foram realizados, visto se evidenciar com clareza a aplicação de proporção por parte do auditor, quando se fazia necessário a realização de cálculos individuais por operações e adquirente varejista, sendo inadmissível a utilização de PROPORÇÃO para obtenção de base de cálculo do imposto exigido.

Ao tempo em que discordo, apesar do grande respeito que nutro pela colega, das suas afirmações quando alegou: “...*Ressalte-se, ainda, que, com exceção*

*do relator do voto divergente, nenhum argumento contra essa matéria foi tecido pela recorrente, que se manteve silente, donde é possível inferir, com razoável grau de certeza, que esta assimilou muito bem esses fatos que lhe são imputados.”*

Como se sabe, o julgamento administrativo fiscal tem por finalidade conceder ao crédito tributário exigível a liquidez e certeza, para que possa ser inscrito em dívida ativa, para isso, deve o julgador se debruçar sobre todo o arcabouço acusatório e verificar a legalidade do procedimento realizado, dentro da boa técnica fiscal e das normas jurídicas.

Assim, para que isso ocorra, não dependente das alegações do contribuinte ou autuante para que o julgador aplique a justiça e corrija os vícios existentes no lançamento, são procedimentos inerentes a atividade de julgador, evitando assim o que ocorreu na infração de falta de registro de notas fiscais nos livros próprios, onde, diante da inexistência de alegações de vícios por parte da acusada, a relatora condenou a empresa sem observar a existência de operações sem repercussão financeira, consequentemente, sem repercussão no ICMS, vindo a efetuar o saneamento apenas após o voto divergente.

Por fim, senhores e senhoras, primando pela aplicação da tão falada justiça fiscal, venho ratificar meu posicionamento acerca da matéria, mantendo a improcedência da acusação, para que, só após a concretização das infrações mencionadas pelo agente fiscal, seja glosado o crédito presumido.

**PASSIVO FICTÍCIO.** Obrigações pagas e não contabilizadas.  
Exercício de 2007.

Com efeito, quanto a essa acusação entendemos já ter sido bastante fundamentada as alegações contidas no voto divergente, todavia, vamos pincelar alguns pontos que entendermos ser nodal para o deslinde da matéria, para isso, necessário se torna colacionar abaixo o entendimento da colega explicitado através do Acórdão 088/2014.

**“(…) PASSIVO FICTÍCIO**

*A manutenção no passivo de obrigação já pagas caracteriza a figura do Passivo Fictício, o que leva a ilação de que o fato gerador referente aos pagamentos realizados e não baixados da Conta Fornecedores só poderiam ocorrer anteriormente ao saldo levantado e não a posteriori, visto a aferição de pagamento relativa ao saldo final do exercício anterior ensejar, diante da ausência de comprovação de pagamento ou de duplicatas em protestos, a denúncia de pagamento com receita marginal. In casu, houve erro quanto a natureza da infração resultando na nulidade do lançamento de ofício realizado.”*

Portanto, não vejo o porquê da negativa da colega em rechaçar esse entendimento diante da correção do mesmo, pois um saldo final da conta fornecedores de um exercício só seria fictício se o mesmo tivesse sido confrontado com o saldo real da conta fornecedores do próprio exercício, através da reconstituição pelo agente fiscal das

duplicatas de compras e seus respectivos pagamentos ocorrido no mesmo exercício, cuja diferença resultante do confronto entre o saldo encontrado pela fiscalização e o saldo real registrado na contabilidade, quando este for maior, resultara na caracterização do passivo fictício.

Não sendo prudente se considerar um passivo fictício com aferições realizadas a posteriori ao saldo contabilizado, conforme foi corretamente afirmado pela Dra. Maria das Graças em seu acórdão, cujo fragmento transcrevo: “...o que leva a ilação de que o fato gerador referente aos pagamentos realizados e não baixados da Conta Fornecedores só poderiam ocorrer anteriormente ao saldo levantado e não a posteriori, visto a aferição de pagamento relativa ao saldo final do exercício anterior ensejar, diante da ausência de comprovação de pagamento ou de duplicatas em protestos, a denúncia de pagamento com receita marginal.”

Nessa senda, é evidente que o passivo fictício advém de uma aferição anterior ao saldo contabilizado, cujo saldo encontrado por esta aferição durante o próprio exercício em confronto com o saldo final registrado, pode levar a constatação da existência de um passivo fictício ou não.

Não sendo prudente se manter uma acusação de passivo fictício quando a aferição é realizada com um saldo final de fornecedores, que é confrontado com os pagamentos das duplicatas referentes a este saldo realizadas no exercício subsequente, por uma simples razão.

Vamos fazer de conta que um saldo final da conta fornecedores seria de R\$ 50.000,00, tendo o agente fiscal realizado a aferição das duplicatas pagas em 2014 referente ao saldo final de 31/12/2013:

	Saldo em 31/12/2013:.....	R\$
50.000,00		
	Duplicatas em protesto:.....	R\$ 5.000,00
	Duplicatas pagas.....	R\$
10.000,00		
	PASSIVO FICTÍCIO.....	R\$ 35.000,00

Caros colegas, visualiza-se na memória de cálculo apresentada acima que o agente fiscal realizou a aferição das duplicatas pagas em 2014 referente ao saldo final de 31/12/2013, descrevendo a acusação como passivo fictício, da forma como é defendida pela relatora, em razão da diferença encontrada.

Nessa linha de pensamento, verifica-se que o agente fiscal manuseando as duplicatas teria encontrado R\$ 35.000,00 de duplicatas efetivamente pagas em 2014, porém não baixadas.

Nessa vertente de análise, estaria correta a acusação de PASSIVO FICTÍCIO, como quer a relatora?

A resposta nobres pares, é NÃO, pois como poderia o saldo de 31/12/2013 ser FICTÍCIO se constava do mesmo a obrigação de duplicatas a pagar no valor de R\$ 35.000,00, sendo estas duplicatas pagas efetivamente em 2014, porém sem a realização de baixa.

Portanto, está evidente que o saldo de 31/12/2013 não era fictício e sim real, onde a diferença verificada no levantamento realizado pela fiscalização de R\$ 35.000,00, acusada como PASSIVO FICTÍCIO, na realidade, referia-se a PAGAMENTO EXTRACAIXA, fato este que levaria a nulidade do lançamento por erro na natureza da infração.

Com efeito, a acusação efetuada com base nas aferições realizadas com duplicatas pagas no exercício subsequente, relativas ao saldo final da conta fornecedores, não devem ser objeto da acusação de passivo fictício, por não está comprovada a possibilidade de fato de que a diferença seja resultante do passivo fictício.

É o que ocorre na matéria analisada, não se tem a certeza de que a diferença encontrada pela fiscalização seja passivo fictício, haja vista a possibilidade real das duplicatas terem sido pagas no exercício subsequente, porém, não baixadas, o que levaria a acusação correta de pagamento com receita originária do caixa dois.

Em razão desse fato, clamo aos colegas, principalmente à relatora, para que sejamos prudentes e mantenhamos a NULIDADE dessa acusação, para estabelecer uma jurisprudência positiva, estabelecendo desde já a correção dos procedimentos vindouros e evitar futuras improcedência ou nulidades.

**“Pelo exposto”,**

Mantenho as considerações e fundamentações trazidas no voto divergente no que se refere aos vícios observados no lançamento de ofício realizado, divergindo parcialmente do voto proferido pela relatora Dra. Maria das Graças, por não espelhar a aplicação da justiça fiscal, tão defendida nesta casa, em razão do não acolhimento das alegações referentes aos vícios denunciados no voto divergente, ressalvados no caso, os ajustes realizados na acusação de falta de lançamento de notas fiscais nos livros próprios

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 10 de julho de 2015.**

**ROBERTO FARAIS DE ARAÚJO**  
**Conselheiro**



**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

**Secretaria de Estado da Receita**

Conselho de Recursos Fiscais



**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

**Secretaria de Estado da Receita**

## Conselho de Recursos Fiscais

**Recurso VOL CRF n.º 258/2012**

**RECORRENTE:** SANTOS DISTRIBUIDORA DE MÓVEIS LTDA.  
**PROCURADOR(S):** CARLOS ALBERTO SILVA MELO (OAB/PB Nº 12.381)  
**RECORRIDA:** GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
**PREPARADORA:** COLETORIA ESTADUAL DE GUARABIRA.  
**AUTUANTE:** WANDERLINO VIEIRA FILHO.  
**RELATORA:** CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

### FUNDAMENTAÇÃO COMPLEMENTAR

Inicialmente, rendo votos de consideração e respeito ao Cons.º. Relator do Voto Divergente, Cons.º. Roberto Farias de Araújo.

Não obstante o brilhantismo do voto expositor não comungo com o entendimento por ele esposado, razão, pois, das considerações que passo a tecer.

Com relação à acusação de “Omissão de saídas pretéritas constatada em decorrência da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição”, correspondente aos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, é desnecessário qualquer comentário, haja vista o fato de o relator do voto divergente, acima citado, haver afinal concordado com os ajustes por mim promovidos, os quais resultaram redução do crédito tributário original.

Quanto à delação de “Falta de Recolhimento do ICMS – Exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010 – Estorno do crédito presumido em cumprimento ao § 6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo nº 200.000167, de 15/12/2006, que teve infringido, ainda os incisos V e VII da Cláusula Quarta”, decidi acrescer as considerações que se seguem, a fim de que meus pares possam formar seu convencimento livre de qualquer dúvida.

A mencionada acusação tem suporte em dois fatos:

1ª - Descumprimento do § 6º da Cláusula Primeira do Termo de Acordo em tela, que estabelece a apresentação dos arquivos eletrônicos como condição para utilização do crédito presumido previsto no mencionado Termo.

2ª - Falta de cumprimento da disposição estabelecida nos incisos V e VII da Cláusula Quarta, acordada no documento em foco.

Em relação às considerações tecidas no voto opositor, da autoria do eminente Cons. Roberto Farias, reitero nestas fundamentações complementares as razões

