



PROCESSO Nº 1867222019-6

ACÓRDÃO Nº 073/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: JOSÉ EDIVALDO CABRAL

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA  
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA  
DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: GILDETT DE MARILLAC ALMEIDA MARINHO DO REGO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS  
- FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO  
NOS LIVROS PRÓPRIOS - LEVANTAMENTO  
FINANCEIRO - DENÚNCIAS PARCIALMENTE  
CONFIGURADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO  
ICMS - SIMPLES NACIONAL - NULIDADE - ALTERADA  
A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO  
PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO  
VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

*- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. Ajustes realizados de acordo com as provas dos autos.*

*- Diferença tributável apurada por meio do Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto. Ajustes realizados de acordo com as provas dos autos.*

*- A peça acusatória que determina de forma equivocada os dispositivos infringidos, apresenta-se viciada em sua forma, fato este suficiente para ensejar sua nulidade, conforme o artigo 17, inciso III, do PAT/PB.*

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu parcial provimento, alterando a sentença prolatada na instância singular

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ

Conselho de Recursos Fiscais - CRF

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004170/2019-19 (fls. 03 a 05), lavrado em 13 de dezembro de 2019 contra a empresa JOSE EDIVAL CABRAL, inscrição estadual nº 16.120.447-3, impondo como devido o valor de R\$ 1.116.366,22 (um milhão, cento e dezesseis mil, trezentos e sessenta e seis reais e vinte e dois centavos) sendo R\$ 558.183,11 (quinhentos e cinquenta e oito mil, cento e oitenta e três reais e onze centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I, com fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB e multa de R\$ 558.183,11 (quinhentos e cinquenta e oito mil, cento e oitenta e três reais e onze centavos) como previsto no Art. 82, V, “f” da lei 6.379/96.

Cancelo o montante de R\$ 262.573,36 (duzentos e sessenta e dois mil, quinhentos e setenta e três reais e trinta e seis centavos).

Em tempo, reitero a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório, em função dos vícios formais indicados, devendo ser obedecido o prazo disciplinado no art. 173, II do Código Tributário Nacional.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 14 de fevereiro de 2023.

**PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON**  
Conselheiro

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

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

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor



PROCESSO Nº 1867222019-6

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: JOSÉ EDIVALDO CABRAL

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: GILDETT DE MARILLAC ALMEIDA MARINHO DO REGO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO - DENÚNCIAS PARCIALMENTE CONFIGURADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SIMPLES NACIONAL - NULIDADE - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

*- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. Ajustes realizados de acordo com as provas dos autos.*

*- Diferença tributável apurada por meio do Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto. Ajustes realizados de acordo com as provas dos autos.*

*- A peça acusatória que determina de forma equivocada os dispositivos infringidos, apresenta-se viciada em sua forma, fato este suficiente para ensejar sua nulidade, conforme o artigo 17, inciso III, do PAT/PB.*

## RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, o recurso voluntário interposto contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004170/2019-19 (fls. 03 a 05), lavrado em 13 de dezembro de 2019 contra a empresa JOSE EDIVAL CABRAL, inscrição estadual nº 16.120.447-3.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte denúncia, *ipsis litteris*:

**FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.** >> O contribuinte, optante do Simples Nacional, suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias consignadas em documentos

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**

**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



fiscais, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-SIMPLES NACIONAL >>** O contribuinte, optante do Simples Nacional, não recolheu, dentro do prazo legal, o ICMS – SIMPLES NACIONAL, em razão da omissão de informações.

**Nota Explicativa:** Foram apuradas todas as saídas, nota fiscal de consumidor (talões), nota fiscal eletrônica de consumidor e notas fiscais eletrônicas e seus valores confrontados com os valores declarados no PGDAS, gerando diferenças nos valores oferecidos à tributação pelo Simples Nacional.

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO >>** O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, mediante constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, detectado por meio de Levantamento Financeiro.

Em decorrência destes fatos, a Representante Fazendária lançou, de ofício, um crédito tributário no valor total de R\$ 1.378.939,58, (um milhão, trezentos e setenta e oito mil, novecentos e trinta e nove reais e cinquenta e oito centavos), sendo de ICMS R\$ 704.275,28 (setecentos e quatro mil, duzentos e setenta e cinco reais e vinte e oitenta centavos), por infringência aos Art. 158, I, 160, I, c/fulcro no Art. 646; Art. 106; Art. 158, I, e 160, I, c/c Art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97; e Multa por infração no valor de R\$ 674.664,30 (seiscentos e setenta e quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e trinta centavos), com fulcro nos artigos 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96; e artigo 16, I, da Resolução nº 030 CGSN, de 07/02/2008.

Após pessoalmente cientificada, em 17 de dezembro de 2019, a autuada, por intermédio de seu procurador devidamente habilitado nos autos, apresentou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 13 e 14), por meio da qual afirma, em síntese que:

- a) Que deve ser reconhecida a decadência para os lançamentos relativos ao exercício de 2014;
- b) Deve ser reconhecida a nulidade por erro material na constituição do lançamento em razão da ausência de aplicação da legislação do Simples Nacional;
- c) Houve nulidade pela ausência de base de cálculo e alíquota aplicável;
- d) Não foram anexadas as notas fiscais motivadoras da infração, gerando nulidade do lançamento;
- e) O levantamento financeiro não possui certeza na apuração, dado que não foi apresentado o levantamento conta mercadorias para demonstrar a existência de possível prejuízo bruto com mercadorias sujeitas a substituição tributária ou isentas;



- f) Que a acusação falta de lançamento de notas fiscais de aquisição concorre com a acusação levantamento financeiro;

Ato contínuo, os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Heitor Collett, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE ENTRADAS – COMPRAS COM RECURSOS PROVENIENTES DA OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS SEM RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA NÃO DESCONSTITUÍDA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SIMPLES NACIONAL – SAÍDAS – OMISSÕES DE INFORMAÇÕES - EXCLUSÃO DOS LANÇAMENTOS ALCANÇADOS PELA DECADÊNCIA – MANUTENÇÃO PARCIAL. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO – MANTIDA A EXAÇÃO FISCAL.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição conduz à presunção de aquisição de mercadorias com receitas advindas da omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB.

- Reputa-se legítima a cobrança do ICMS Simples Nacional não oportunamente recolhido pelo sujeito passivo. Exclusão dos valores alcançados pelo instituto da decadência, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

- A ocorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, detectada através do Levantamento Financeiro, dá ensejo à cobrança de ICMS e penalidade devida sobre a diferença, nos termos do artigo 646, parágrafo único, do RICMS/PB.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificado da decisão proferida pela instância prima, por meio de DT-e, em 16/10/2020, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, por meio do qual reiterou os argumentos apresentados na impugnação e acrescentou que não ocorreu repercussão tributária nas notas fiscais emitidas a título de bonificação e devolução, bem como que deve ser realizada a análise da documentação acostada pela fiscalização.

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

Eis o relatório.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir, da empresa JOSÉ EDIVALDO CABRAL, crédito tributário decorrente da Falta de lançamento de N.F. de compras efetuadas com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias; Falta de recolhimento do ICMS Simples Nacional sobre saídas/faturamento e Omissão de saídas de produtos tributáveis, culminando na falta de



recolhimento do ICMS, mediante constatação de valores de pagamentos maiores do que os valores das receitas auferidas, detectado por meio do levantamento financeiro.

### **Decadência**

No que se refere à aplicação da decadência, o julgador singular assim se manifestou:

Para o caso relativo à: 2) (386) Falta de recolhimento do ICMS Simples Nacional sobre as operações de vendas/saídas, não restam dúvidas que o momento a ser considerado para início da contagem do prazo decadencial é o da venda/saída das mercadorias do estabelecimento de contribuinte, momento este considerado como sendo o do fato gerador.

Sendo assim, em consonância com o art. 22, § 3º, da Lei nº 10.094/2013, não resta dúvida de que o prazo decadencial para a constituição do crédito submete-se à regra imposta pelo § 4º do art. 150 do CTN:

(...)

Portanto, sobre as operações de vendas/saídas ocorridas antes de 17/12/2014, objeto de lançamento de ofício da acusação de 2) (386) Falta de recolhimento do ICMS Simples Nacional sobre as operações de vendas/saídas, estas encontram-se maculadas pelo instituto da decadência, visto que a ciência do auto de infração deu-se em 17/12/2019.

(...)

Quanto às demais acusações: 1) (362) Falta de lançamento de N.F. de compras de mercadorias presumidamente efetuadas com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias e, 3) (021) Omissão de saídas de produtos tributáveis, culminando na falta de recolhimento do ICMS, mediante constatação de valores de pagamentos maiores do que os valores das receitas auferidas, detectado por meio do levantamento financeiro. A falta de registro/lançamento destas operações, não se configura como fato gerador do ICMS, pois não encontra correspondência no rol taxativo contido nos incisos do artigo 12, da Lei nº 6.379/96, *ipsis litteris*:

(...)

Neste diapasão, não se pode considerar como termo inicial de contagem do período decadencial o momento ou o mês da ocorrência das omissões, detectadas pela falta de lançamento de notas fiscais de aquisição ou vendas.

Inconformada com a decisão monocrática, a recorrente reapresentou tópicos da impugnação que, em síntese, sustentam a necessidade de reconhecimento da decadência para as operações ocorridas antes de 17 de dezembro de 2014.

Pois bem, o Código Tributário Nacional estabelece como prazo decadencial para a constituição do crédito tributário o período de 5 anos, cujo início de contagem considera o tipo de lançamento, ou seja, nos lançamentos de ofício e por declaração, que dependem de conduta comissiva do fisco, aplica-se o regramento contido no art. 173, I, enquanto no lançamento por homologação, que são consolidados independente de conduta do fisco, aplica-se o comando previsto no art. 150, § 4º.

Via de regra, o ICMS submete-se ao regramento do lançamento pela espécie denominada “por homologação”, cuja sistemática determina que o fisco, de forma expressa ou tácita, em poder das informações prestadas pelo contribuinte que fundamentaram o pagamento do crédito tributário, aquiesça com a atividade do sujeito passivo.





Sobre o tema, vale destacar o voto proferido no processo nº 0980222019-1, no qual o ilustre Conselheiro Sidney Fagundes da Silva delimita de forma didática o alcance da expressão “quando não houver declaração do débito”, contida na Súmula nº 555 do STJ, *ipsis litteris*:

Ainda que o sujeito passivo tenha enviado os arquivos da Escrituração Fiscal Digital do referido período à SEFAZ/PB, o fato é que, em se tratando de autuações em decorrência de haverem sido constatadas omissões, a regra do artigo 150, § 4º, do CTN não se aplica.

A respeito do tema, convém observarmos o teor da Súmula nº 555 do Superior Tribunal de Justiça – STJ:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. (g. n.)

Da leitura do enunciado da Súmula nº 555 do STJ, extrai-se que, se o débito não foi declarado pelo contribuinte (omissão), o prazo decadencial a ser observado é o do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O STJ, no julgamento do REsp 1369980 DF 2013/0056738-6, consignou que, “*Se a autoridade administrativa constatar que o sujeito passivo apresentou declaração contendo omissão ou inexatidão quanto ao montante tributável, é cabível o lançamento de ofício, segundo o art. 149 do CTN. Nesse caso, o fato de o contribuinte haver apresentado e recolhido o tributo com base no valor declarado mostra-se irrelevante, porque o objeto do lançamento é justamente o que não foi declarado e, por conseguinte, não foi recolhido. Então, a única forma de se computar o prazo para a constituição do crédito tributário é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, que trata do lançamento de ofício.*” (g. n.)

Conforme se depreende do parágrafo acima reproduzido, o fato de o contribuinte haver omitido informações quanto ao montante tributável, ainda que ele tenha apresentado e recolhido o tributo com base no valor declarado, impõe à autoridade fiscal o dever de realizar o lançamento de ofício, cujo prazo para constituição do crédito tributário é regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Partindo do princípio de que o enunciado da Súmula STJ nº 555 não contém palavras inúteis e buscando auxílio na morfologia, havemos de concluir – não obstante respeitáveis interpretações em sentido contrário -, que a situação se amolda perfeitamente ao caso em apreciação.

Atentemos que a oração subordinada que inicia o enunciado da Súmula ora em exame tem a seguinte redação:

“*Quando não houver declaração do débito, (...)*”

A princípio, não podemos desconsiderar, sob pena de incorrer em violação às normas gramaticais da língua portuguesa, que o vocábulo “do” é uma contração da preposição “de” com o artigo definido “o”.



Isto posto, é de se compreender que o STJ, ao **definir** o substantivo **débito**, está, por óbvio, se referindo não a qualquer débito (até porque, se assim o fizesse, estaria no campo da indefinição), mas a um débito específico, qual seja, aquele que fora pelo contribuinte declarado.

Por este raciocínio, infere-se que o que se buscou precisar, na aludida Súmula, foram os valores passíveis de homologação por parte do Fisco e não aqueles que foram omitidos na declaração. Caso não fosse essa a intenção do STJ, a preposição “de” certamente teria sido utilizada.

Diante de todo o exposto, peço vênha para divergir dos fundamentos manifestados pela instância monocrática e pela recorrente para pronunciar que nenhum dos lançamentos foi alcançado pela decadência, uma vez que, em se tratando de denúncias que tratam de omissões, o Fisco teria, como data limite para realizar os lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2014, o dia 31 de dezembro de 2019, em observância à regra do artigo 173, I, do CTN.

Desta feita, “o fato de o contribuinte haver omitido informações quanto ao montante tributável, ainda que ele tenha apresentado e recolhido o tributo com base no valor declarado, impõe à autoridade fiscal o dever de realizar o lançamento de ofício, cujo prazo para constituição do crédito tributário é regido pelo artigo 173, I, do CTN”.

Esta questão já foi tratada de forma reiterada pelo CRF-PB, fato que motivou a edição de Súmula Administrativa nº 01, publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 19/11/2019, cujo teor passa a ser reproduzido:

SÚMULA 01 - Quando não houver declaração de débito, o prazo decadencial, para o Fisco constituir o crédito tributário, conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos de lançamento por homologação (Acórdãos nºs: 025/2018; 228/2019; 245/2019; 357/2019; 29/2019; 365/2019)

No caso sob exame, todos os lançamentos efetuados repousam sobre ocorrência de omissões, inclusive em relação à acusação 0386 – Falta de Recolhimento do ICMS – Simples Nacional, que possui como descrição o seguinte enunciado: “O contribuinte, optante do Simples Nacional, não recolheu, dentro do prazo legal, o ICMS – SIMPLES NACIONAL, em razão da **omissão de informações**.” (grifos acrescidos).

Desta feita, em obediência à Súmula Administrativa nº 01, não deve ser reconhecida a decadência em relação à acusação 0386.

### **Improcedência – Erro Material na Constituição do Lançamento em Razão da Ausência de Aplicação da Legislação do Simples Nacional**

A previsão legal que submete o contribuinte optante do regime Simples Nacional às disposições atribuídas às demais pessoas jurídicas, inclusive, a aplicação de suas alíquotas específicas, encontra-se expressa no art. 13, § 1º, XIII, “f” da Lei Complementar nº 123/2006, nestas palavras:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**  
**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB





(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação **aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:** (grifos acrescidos)

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

Quando a infração cometida se tratar de presunção de omissão de receita, a regulamentação da submissão às regras das demais pessoas jurídicas encontrava-se disciplinada no caput do art. 82, da Resolução CGSN nº 094/2011, vigente à época dos fatos geradores<sup>1</sup>, cujo texto assim se apresenta:

Art. 82. Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34)

Assim, uma vez que as acusações nº “0362 – Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição” e “0021 – Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis – Levantamento Financeiro” tratam da aplicação da presunção de omissão de saídas sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646 do RICMS-PB<sup>2</sup>, é forçoso o

<sup>1</sup> O art. 144 do CTN1 determina que o lançamento deve aplicar a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, senão veja-se:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

<sup>2</sup> Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que



reconhecimento do lançamento dos créditos tributários em decorrência da conduta omissiva do Contribuinte haver afrontado disciplinamento contido na legislação tributária estadual, uma vez que todas as operações de saída de mercadorias deveriam obedecer ao comando dos arts. 158, I e 160, I do RICMS, abaixo reproduzidos:

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;

Por tais motivos, em relação às acusações 0362 e 0021 não merece prosperar a nulidade suscitada pelo recorrente, uma vez que a fiscalização aplicou as normas adequadas aos fatos apurados.

Por sua vez, verifica-se um equívoco no preenchimento do auto de infração em relação à acusação nº 0386 – Falta de Recolhimento do ICMS – Simples Nacional, dado que apesar de a fiscalização ter efetuado a descrição da conduta infracional, complementada por nota explicativa, que demonstra a omissão de receitas inerentes à sistemática de apuração do Simples Nacional, demonstrando, por meio das planilhas anexadas aos autos a aplicação da alíquota específica do contribuinte, não foram indicados os dispositivos normativos adequados ao regime tributário do contribuinte.

Tal situação já foi enfrentada por esta instância de julgamento, a exemplo da decisão tomada no Processo nº 1511902020-8<sup>3</sup>, de Relatoria do Conselheiro Lindemberg Roberto de Lima, no qual restou registrado que:

---

houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso.

<sup>3</sup> Processo nº 1511902020-8

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: BAZAR DA SERRA COMERCIO VAREJISTA DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA – ME

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - SOLÂNEA

Autuante: ALEXANDRE SANTANA FERNANDES FREIRE

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SIMPLES NACIONAL. ERRO NA DESCRIÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO. DENÚNCIA COMPROVADA EM PARTE. ALTERADA DE OFÍCIO a decisão recorrida. Auto de infração parcialmente procedente. Recurso voluntário desprovido.**

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ

Conselho de Recursos Fiscais - CRF

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



Pois bem, observa-se que inobstante existirem documentos no processo nas fls. 7/29 demonstrando a ocorrência da infração, visto ter sido constatado no PGDAS-D que o contribuinte não ofereceu receitas do regime normal à tributação, conforme os documentos denominados “BASE DE CÁLCULO PRODUTOS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, devo me acostar ao entendimento do julgador singular segundo o qual essa acusação está contaminada por vício insanável nesses autos.

A indicação do art. 106 do RIMCS/PB nesse caso em especial é demasiadamente genérica visto que a infração praticada pelo sujeito passivo está enquadrada na Lei Complementar nº 123/2006, na Resolução CGSN 94/2011 e 140/2018, que descrevem precisamente essa obrigação principal e seu prazo de recolhimento.

(...)

Devo acrescentar, que o art. 16, inciso I, da Resolução nº 30 do CGSN, motivador da multa aplicada, encontrava-se revogado à data da ocorrência dos fatos geradores, estando vigente norma de igual teor acrescentado na Resolução CGSN 94/2011.

Sendo assim, considerando que a peça acusatória não promoveu o devido enquadramento legal da infração, tampouco da multa aplicada, o vício deve ser corrigido para que não paire dúvidas sobre a infração cometida pelo sujeito passivo, no caso, especialmente no que se refere a legislação do Simples Nacional, relativo ao ICMS que ele devia declarar e recolher através do PGDAS-D, mas não o fez.

Portanto, a norma legal infringida não se amolda perfeitamente com a situação fática descrita na nota explicativa do Auto de Infração, motivo pelo qual se impõe o reconhecimento de existência de vício formal que contaminou os créditos tributários pertinentes, em sua integralidade, capaz de gerar sua nulidade, por afronta ao disposto no artigo 17, III, da Lei nº 10.094/13:

No caso, ao contrário do que afirma a recorrente, deve ser reconhecida a nulidade por vício formal do lançamento, valendo destacar que quanto ao tipo de nulidade identificada, esta Casa revisora já se debruçou sobre o debate acerca da natureza dos vícios de lançamento, conforme pode ser constatado por meio do seguinte excerto do Voto no Acórdão nº 0001/2021<sup>4</sup> de Relatoria do Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva, *in verbis*:

---

- O ICMS Simples Nacional rege-se pelas disposições da Lei Complementar nº 123/06, pela Resolução CGSN nº 94/2011, revogada e substituída pela Resolução CGSN nº 140/2018, apresentando prazo próprio para recolhimento do ICMS, por isso, inaplicável os prazos previstos no art. 106 do RICMS/PB.  
- Confirmada em parte a irregularidade fiscal atestando a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, pela técnica do Levantamento Financeiro. Ajustes necessários na diferença tributária levaram à sucumbência parcial do crédito tributário.

<sup>4</sup> ACÓRDÃO nº 0001/2021

Processo nº 0863532019-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

Recorrida: MARISA LOJAS S. A.

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**

**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



Sobre a matéria, convém observamos a ementa do Parecer PGFN/CAT N° 278/2014:

PARECER PGFN/CAT N° 278/2014

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei n° 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6°, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto n° 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (g. n.)

O referido parecer, não obstante tratar mais especificamente da nulidade por indicação incorreta do sujeito passivo, também delimita contornos afetos à

---

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ – CAMPINA GRANDE

Autuantes: MARIA DO SOCORRO CONSERVA ARRUDA E FRANCISCA SANDRA DE SOUZA CRISPIM

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

ESTOQUE A DESCOBERTO (FISCALIZAÇÃO PERÍODO ABERTO) – NULIDADE – VÍCIOS FORMAIS CONFIGURADOS – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – INFRAÇÃO CARACTERIZADA - MULTA APLICADA – IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO

- A incorreta descrição dos fatos, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos, comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal do lançamento a título de estoque a descoberto, nos termos do que estabelece o artigo 17, II e III, da Lei n° 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

- Os levantamentos fiscais que apontaram a ocorrência de vendas de mercadorias tributáveis desacompanhadas de documentação fiscal foram elaborados com base nas informações prestadas pela própria atuada por meio de arquivos de Escrituração Fiscal Digital. Admitir-se a existência de imperfeições operacionais da empresa sem qualquer prova que as fundamente como justificativa para afastar a exigibilidade do crédito tornaria inócua a redação do § 1° do artigo 1° do Decreto n° 30.478/09, porquanto inviabilizaria qualquer procedimento fiscal, já que permitiria a omissão de informações necessárias à apuração do crédito tributário referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, acarretando consideráveis prejuízos ao Fisco.

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

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**

**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



matéria em apreciação e, por este motivo, merece ser analisado com desvelo, tendo seu conteúdo valor didático inquestionável. Senão vejamos:

“Note-se, portanto, que a completa identificação do sujeito passivo da obrigação tributária passa, necessariamente, por duas etapas ou fases: a primeira, dita material, que se refere ao conteúdo do lançamento e exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para se apurar quem deve pagá-lo; e a segunda, de caráter instrumental, que diz respeito à forma do lançamento e demanda a exteriorização do conjunto de caracteres jurídicos que individualizam aquele que se apurou ter o dever de adimplir a obrigação, assegurando-lhe o direito de ampla defesa.”

Ainda tomando emprestado o Parecer PGFN/CAT Nº 278/2014, observemos:

“Consoante item 10.1 da solução de consulta em comentário, no erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.”

No erro de direito, há imperfeição no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência.

Conforme explicitado, não restou configurado equívoco no “cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário”, ocorrendo, apenas, equívoco no registro (digitação) do código da infração, motivo pelo qual deve ser reconhecida a nulidade por vício formal.

### **Nulidade Ausência de Notas Fiscais Motivadoras da Infração**

No que se refere ao argumento de que deve ser reconhecida a nulidade do lançamento em decorrência da ausência das chaves de acesso das notas fiscais, situação que ensejaria a ausência de motivação por inexistência de documentos formadores da relação obrigacional, não assiste razão ao recorrente, pois as planilhas de fls. 06 a 12, demonstram todos os elementos necessários para a identificação das operações realizadas, conforme pode ser constatado por meio da seguinte reprodução:





Divergência entre as informações ou prestações que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, exclusivamente, por meio da Guia de Informação Mensal - GIM 2014 a 2016  
EMPRESA: JOSÉ EDVALDO CABRAL  
CCICMS: 16.120.447-3

ANO	MÊS	DATA	UF	NU_CHAVE	CNPJ_EMITENTE	RAZÃO_SOCIAL	NOTA	CFOP	DESCRIÇÃO_CFOP	VALOR TOTAL	ICMS
2014	1	31/01/14	PB	2514010352499000015555001001632401111031012	3524990000155	ASL COMERCIO ATACADISTA DE ALIMENTO LTDA	163240	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	230,30	39,15
2014	1	31/01/14	PB	2514010072816500018455001003289031531740844	728165000184	MULTIGIRO DISTRIBUIDORA LTDA	328903	5403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	384,50	65,37
2014	1	31/01/14	PB	25140102042019000128550030003356521111031014	2042019000126	RM ATACAD. E DISTRIB DE ALIMENTOS LTDA	335652	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	886,00	150,62
2014	1	31/01/14	PB	2514010072816500018455001003289051586547676	728165000184	MULTIGIRO DISTRIBUIDORA LTDA	328905	5403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	1.717,98	292,06
2014	1	30/01/14	PB	25140133009911005874550120005574041609383452	33009911005874	SOUZA CRUZ S.A	557404	5403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	2.909,31	494,58
<b>Subtotal Mês</b>										<b>6.128,09</b>	<b>1.041,78</b>
2014	2	04/02/14	PB	2514020956286000289550020006021731111004027	40956286000289	GONZAGA IND. COM. E REPRESENT. LTDA	602173	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	1.018,82	173,20
2014	2	06/02/14	PB	25140212727145000682550030002862561006875178	12727145000682	GUARAVES GUARABIRA AVES LTDA	286256	5101	Venda de produção do estabelecimento	1.093,28	185,86
2014	2	07/02/14	PB	25140204095628600028955002006041921111007020	40956286000289	GONZAGA IND. COM. E REPRESENT. LTDA	604192	5403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	2.005,80	340,99
2014	2	05/02/14	PB	25140200048785003279550010010789871273229718	48785003279	INDAIA BRASIL AGUAS MINERAIS LTDA	1078987	5401	Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	2.210,76	375,83
<b>Subtotal Mês</b>										<b>6.328,66</b>	<b>1.075,87</b>
2014	3	31/03/14	PB	2514030352499000015555001001707441111031032	3524990000155	ASL COMERCIO ATACADISTA DE ALIMENTO LTDA	170744	5403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	276,05	46,93
2014	3	28/03/14	PB	251403040956286000289550020002862561111031032	40956286000289	GONZAGA IND. COM. E REPRESENT. LTDA	626935	5403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	474,20	80,61

A matéria referente à produção de provas relacionada com a acusação de falta de registro de notas fiscais já foi tratada por meio de Súmula Administrativa nº 02, publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 19/11/2019, cujo teor passa a ser reproduzido:

#### NOTA FISCAL NÃO LANÇADA

SÚMULA 02 – A constatação de falta de registro de entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, em razão da presunção legal de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. (Acórdãos n.ºs: 305/2018; 394/2018; 475/2018; 577/2018; 589/2018; 595/2018)

Assim, há posicionamento firme no sentido de recair sobre a defesa o ônus processual previsto no parágrafo único do art. 56 da Lei nº 10.094/2013, *ipsis litteris*:

**Art. 56.** Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

**Parágrafo único.** O ônus da prova compete a quem esta aproveita. (Grifos acrescidos)

Dessa forma, uma vez que a fiscalização obedeceu aos requisitos obrigatórios contidos no artigo 17 da Lei nº 10.094/13, caberia ao impugnante comprovar a efetiva escrituração das notas.

#### Nulidade – Ausência de Base de Cálculo e Alíquota Aplicável

Considerando que tal nulidade se refere à acusação “Falta de Recolhimento do ICMS – SIMPLES NACIONAL” e que foi reconhecida a nulidade, por vício formal, de tal lançamento, a análise da matéria resta prejudicada.

#### Nulidade – Levantamento Financeiro – Incerteza na Apuração

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ  
Conselho de Recursos Fiscais - CRF

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB



O primeiro argumento suscitado na preliminar diz respeito ao mérito da questão, pois questiona os valores informados no procedimento fiscal, motivo pelo qual será analisado oportunamente.

No que se refere ao argumento segundo o qual deveria ter sido realizado o levantamento conta mercadorias para a demonstração de um eventual prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária ou isentas, vale ressaltar que não há a obrigatoriedade do confronto entre o Levantamento Financeiro e a Conta Mercadorias, posto que se tratam de técnicas de levantamento autônomas, devendo-se considerar, portanto, que o disposto no art. 643, do RICMS/PB, constitui uma referência para os trabalhos do auditor, para os casos em que a empresa não faz a apuração do lucro real, e que, por isso, poderá ser responsabilizado tanto por um método, quanto pelo outro.

Dessa forma, não devem ser acolhidos os argumentos apresentados pelo recorrente.

### **Nulidade - Bis in Idem**

O contribuinte suscita a nulidade do procedimento decorrente da existência de concorrência entre as acusações Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição e Levantamento Financeiro, sob o fundamento de que a fiscalização considerou, nesta, o cálculo do valor da das mercadorias adquiridas, ocasionando repercussão tributária naquela.

O Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba – CRF/PB já se manifestou sobre diversas espécies de concorrências de infrações, merecendo destaque a passagem do Acórdão nº 344/2018 que afirma o seu conceito:

Entende-se pela concorrência de infrações quando estas representam **efeitos de uma mesma causa**, apenas detectadas por diferentes processos de apuração. Neste prumo, não se pode autorizar lançamentos tributários simultâneos, visto que disto adviria figura do *bis in idem*, instituto não recepcionado pelo Direito Tributário Brasileiro. Frente a essa configuração, a infração de maior monta é continente da menor, que se desfaz na singularidade da origem única, diluindo-se no conteúdo da primeira de que é apenas parte<sup>5</sup>. (grifos acrescidos)

<sup>5</sup> Acórdão nº 344/2018

**PROCESSO Nº 0959382015-9**

**SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente: NADJALINY CRUZ DE FREITAS FREIRE - ME.**

**Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP**

**Repartição Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE PRIMEIRA CLASSE – MAMANGUAPE**

**Autuante: JOSÉ SÉRGIO DE ALENCAR CUNHA**

**Relatora: MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES**

**OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – CONCORRÊNCIA ENTRE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS APURADOS POR DIFERENTES METODOLOGIAS – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO – REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA.**

Depreende-se da norma inserida no art. 646 do RICMS que, uma vez realizadas aquisições de mercadorias sem lançamento das respectivas notas fiscais nos livros próprios, presume-se a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.

Entende-se pela concorrência de infrações quando estas representam efeitos de uma mesma causa, apenas detectadas por diferentes processos de apuração. Neste prumo, não se pode autorizar lançamentos tributários simultâneos, visto que disto adviria figura do bis

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**

**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB



Ademais, não há como se configurar o *bis in idem* quando a fiscalização não utiliza o campo “Outras Compras” “Não Lançadas no Lv. Reg. Entradas” no levantamento financeiro realizados, inexistindo, portanto, a configuração da concorrência entre as acusações.

Convém destacar que enquanto a denúncia pela falta de lançamento de notas fiscais nos livros de entrada tem como base o desembolso financeiro na aquisição de determinadas mercadorias, pela presunção de vendas pretéritas que não foram lançadas na contabilidade da empresa, a omissão advinda do Levantamento Financeiro, por sua vez, remota da constatação de que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento.

Ou seja, os fatos geradores das acusações são distintos, porquanto tiveram como base documentos diversos entre si, razão pela qual não se consigna a concorrência aduzida.

No caso, a fiscalização demonstrou de forma individualizada tanto a acusação de falta de registro de notas fiscais de aquisição nos livros próprios quanto as diferenças positivas entre os somatórios das despesas e o total das receitas do período, motivo pelo qual, deve ser validada a decisão singular, pois a técnica adotada compartimentou de forma clara a natureza embrionária da repercussão tributária, não se constatando elementos que possibilitem a configuração de concorrência de infrações.

O CRF/PB já enfrentou por diversas vezes a análise destas duas acusações, sem reconhecer a concorrência de infrações, podendo ser citado o Acórdão nº 457/2022<sup>6</sup>, de Relatoria do Ilustre Cons<sup>o</sup> Eduardo Silveira Frade, no qual houve o reconhecimento da procedência das acusações.

---

in idem, instituto não recepcionado pelo Direito Tributário Brasileiro. Frente a essa configuração, a infração de maior monta é continente da menor, que se desfaz na singularidade da origem única, diluindo-se no conteúdo da primeira de que é apenas parte.

<sup>6</sup> PROCESSO Nº 1481252017-7

ACÓRDÃO Nº 0457/2022

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

Recorrida: IVONE DA SILVA GOMES

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR4 DA SEFAZ - PATOS.

Autuante: ANTONIO ANDRADE DE LIMA

Relator: CONS.<sup>o</sup> EDUARDO SILVEIRA FRADE.

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA). LEVANTAMENTO FINANCEIRO. INFRAÇÕES CONFIGURADAS. PASSIVO FICTÍCIO. INFRAÇÃO AFASTADA. CONCORRÊNCIA. ACUSAÇÃO AFASTADA. MULTA RECIDIVA NÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO DEPROVIDO.

A lavratura do auto de infração fora procedida em conformidade com as determinações legais, não se verificando as hipóteses de nulidade previstas dentre os artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13.

A falta de lançamento, nos livros próprios, de documentos fiscais relativos às operações de aquisição, autoriza a presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem pagamento do ICMS. A

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**

**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



Desta forma, neste aspecto, não merece reparos a decisão singular.

### Mérito – Improcedência do Levantamento Financeiro

A acusação contida na exordial encontra lastro legal na disposição do art. 646 do RICMS/PB que estabelece o seguinte regramento:

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, **ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:**

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

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

Este comando normativo estabelece que a técnica fiscal de levantamento financeiro deve ser efetuada considerando “**os desembolsos no exercício**”, ou seja, o procedimento fiscal deve realizar o confronto de receitas e despesas efetuados em

---

exclusão dos documentos fiscais que se encontram lançados na EFD do contribuinte, cancelados e que não representam entrada para a autuada, levou a sucumbência de parte dos créditos tributários.

Restou configurada a falta de recolhimento do imposto estadual face à constatação de insuficiência de caixa, período do exercício de 2013, e de que as despesas foram superiores aos recursos obtidos no exercício de 2012, irregularidade detectada através de Levantamento Financeiro.

A manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas, enseja a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do imposto, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em sentido contrário. Acusação, todavia, é concorrente com a acusação de insuficiência de caixa, sendo afastada para se evitar o bis in idem.

Não tendo sido verificada reincidência, nos termos do artigo 87, parágrafo único, da Lei nº 6.379/96, deve ser afastada a multa por reincidência.





período fechado, demonstrando, portanto, se as disponibilidades financeiras foram compatíveis com as despesas, sob pena da aplicação da presunção legal de que ocorreu vendas não registradas.

Por tal motivo, a base de cálculo do referido lançamento corresponde, conforme disposição normativa, ao excesso de despesas identificada por meio do procedimento fiscal.

O Recorrente afirma que o DEFIS de 2014 demonstra que não houve entradas de mercadorias no exercício, situação que entende ser apta a demonstrar a improcedência do lançamento, porém, o DEFIS – 2014 anexado às fls. 41 a 43, registra no campo Total de Entradas de Mercadorias o valor de R\$ 565.325,40.

Por sua vez, o Livro Registro de Entrada do recorrente relativo ao exercício de 2014, anexado entre as fls. 157 a 188, apresenta a seguinte consolidação de operações:

Período	Valor Consolidado
01/2014	R\$ 224.966,65 (fls. 159)
02/2014	R\$ 196.348,93 (fls. 161)
03/2014	R\$ 230.579,23 (fls. 164)
04/2014	R\$ 186.203,73 (fls. 167)
05/2014	R\$ 205.899,50 (fls. 170)
06/2014	R\$ 194.513,31 (fls. 177)
07/2014	R\$ 269.098,96 (fls. 176)
08/2014	R\$ 267.017,43 (fls. 179)
09/2014	R\$ 245.378,21 (fls. 182)
10/2014	R\$ 173.254,91 (fls. 186)
11/2014	R\$ 228.264,92 (fls. 186)
12/2014	R\$ 221.549,37 (fls. 188)
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.643.075,15</b>

Dessa forma, segue abaixo o Levantamento Financeiro de 2014 corrigido:





LEVANTAMENTO FINANCEIRO			
Receitas	Valor	Despesas	Valor
Venda de Mercadorias no Exercício (-Devoluções de Vendas)	R\$ 393.748,63	Compras de Mercadorias no Exercício (-Devoluções de Compras)	R\$ 2.643.075,15
(-) Duplicatas a Receber no próximo Exercício	R\$ 0,00	(-) Duplicatas a Pagar no próximo Exercício	R\$ 0,00
<b>SUB-TOTAL</b>	<b>R\$ 393.748,63</b>	<b>SUB-TOTAL</b>	<b>R\$ 2.643.075,15</b>
Duplicatas Recebidas do Exercício Anterior	R\$ 0,00	Duplicatas Pagas Referente ao Exercício Anterior	R\$ 0,00
Empréstimos Bancários Comprovados	R\$ 0,00	Fretes e Seguros	R\$ 0,00
Rendimentos de Aplicações Financeiras	R\$ 0,00	Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo (Lançadas no Lv.Reg.Entradas)	R\$ 3.901,53
Integralização/Aumento de Capital no Exercício	R\$ 0,00	Outras Compras p/ Ativo Fixo (Não lançadas no Lv.Reg. Entradas)	R\$ 0,00
Receitas de Venda do Ativo Fixo	R\$ 0,00	Outras Compras p/ Uso/Consumo (Não Lançadas no Lv.Reg.Entradas)	R\$ 0,00
Receitas de Serviços Prestados	R\$ 0,00	Despesas com Impostos (ICMS, ISS, Federal, etc.)	R\$ 0,00
Outras Receitas Comprovadas	R\$ 240.228,07	Despesas com Salários, Férias e Rescisões	R\$ 0,00
Outros Empréstimos Comprovados	R\$ 0,00	Encargos Trabalhistas (INSS, FGTS, VI. Trasn, etc)	R\$ 0,00
Saldo Inicial de Caixa	R\$ 0,00	Despesas com Pró-Labore, Retiradas e Honorários	R\$ 0,00
Saldo Inicial em Bancos C/Corrente	R\$ 48.500,00	Despesas com Aluguéis e Condomínio	R\$ 0,00
		Despesas com Energia, Telefone, Água e Esgotos	R\$ 0,00
		Saldo Final de Caixa	R\$ 0,00
		Saldo Final em Bancos C/Corrente	R\$ 55.352,90
		Outras Despesas (Pgto. De Empréstimos, Etc)	R\$ 78.250,00
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>R\$ 682.476,70</b>	<b>TOTAL DAS DESPESAS</b>	<b>R\$ 2.780.579,58</b>
<b>(-) Total das Despesas (se menor)</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>(-) Total das Receitas (se menor)</b>	<b>R\$ 682.476,70</b>
<b>(=) Disponibilidade</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>(=) Omissão de Vendas</b>	<b>R\$ 2.098.102,88</b>
<b>Diferença Tributável Apurada</b>	<b>R\$ 2.098.102,88</b>		
<b>ICMS Devido Aliq = 17%</b>	<b>R\$ 356.677,49</b>		
<b>Multa Devida (100%)</b>	<b>R\$ 356.677,49</b>		
<b>Total</b>	<b>R\$ 713.354,98</b>		

### Ausência de Repercussão Tributária

O recorrente pugna pela exclusão das notas fiscais nº 1055831, 1058973, 210554, 496038 e 220270, em virtude da ausência de repercussão tributária, por se tratar de bonificação e devolução.

Neste ponto, assiste razão ao contribuinte.

O Egrégio Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba já enfrentou por diversas vezes o tema da presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, constatada pela falta de escrituração das notas fiscais de entrada, merecendo destaque os seguintes trechos do didático voto do Ilustre Relator Anísio de Carvalho Costa Neto, que assim se manifestou:

“Ora, a obrigatoriedade de escrituração do Livro Registro de Entradas envolve outra obrigação: a de manter nele todos os registros de aquisição de mercadorias com a qual o contribuinte transacione em referido período, de acordo com o que estabelece o artigo 276 do RICMS:

Art. 276. O Registro de Entradas, modelos 1 ou 1-A, Anexos 24 e 25, destina-se à escrituração do movimento de entradas de mercadorias, a qualquer título, no estabelecimento e de utilização de serviços de transporte e de comunicação. (grifo nosso)

Da parte grifada do texto extrai-se que a obrigatoriedade se estende a qualquer tipo de aquisição, não importando se a aquisição se destina à revenda, ativo fixo ou consumo. Pouco



importa. Adquiriu mercadorias ou contratou serviços, nasce a obrigação de lançar no livro registro de entrada. Assim, se algumas aquisições realizadas pelo autuado não se destinam à revenda, nada mais irrelevante, a presunção de que trata o artigo 646, destacado adiante, prevalece.

(...)

E, faça-se aqui uma advertência que se mostra necessária em função de confusões que ocorrem quando se pretende entender o fim a que se presta a presunção autorizada pelo dispositivo em destaque: o que se cobra nesse caso não é o somatório das notas fiscais não lançadas. Não são as notas fiscais não lançadas em si o objeto da autuação. O que se tributa é o valor das saídas de mercadorias tributáveis omitidas em etapa anterior e cujo resultado das operações serviu de esteio para o pagamento das aquisições cujas entradas não foram registradas. A presunção é de saídas pretéritas ao pagamento das referidas notas fiscais.

Daí porque é irrelevante para a consideração da procedência da autuação o fato de as aquisições se referirem a mercadorias tributáveis ou não ou que as mercadorias constantes dos exemplificados documentos estejam submetidas ao regime de substituição tributária. Irrelevante é a natureza da operação. O que importa é que, havendo notas fiscais não lançadas, autorizada está a presunção de que houve saída pretérita de mercadorias tributável omitida.”<sup>7</sup>

Nesse sentido, a imputação da infração se refere às operações que envolvam desembolso financeiro, uma vez que o lançamento dos créditos tributários contidos nos autos não são decorrentes do conjunto de notas identificadas no relatório apresentado pela autoridade fiscal, pelo contrário, este conjunto de notas indica apenas que em momento anterior ocorreu utilização de receita marginal.

O impugnante demonstrou que as operações supracitadas decorrem de remessa em bonificação ou devolução, que representam relações comerciais que não

---

<sup>7</sup> Voto no Acórdão 208/2018, Processo nº 1469092013-3, da Primeira Câmara de Julgamento, com a seguinte ementa:

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS MATERIALIZADA PELA FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. IMPROCEDÊNCIA PARCIAL. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Por disposição legal, infere-se que a conduta infratora de não lançar nos livros próprios as notas fiscais de aquisição impõe ao autuado a presunção de omissão de saídas tributáveis pretéritas com o fito de fazer jus à despesa com as referidas compras, com a obrigação da lavratura do lançamento de ofício para cobrança do imposto devido.



envolvem desembolso financeiro, motivo pelo qual estas notas devem ser excluídas da base de cálculo do auto de infração.

### **Da Obrigação de Análise da Documentação Juntada aos Autos – Busca pela Verdade Real**

O contribuinte finaliza seu recurso apresentando um requerimento genérico no sentido de que “para aplicar uma decisão ao caso em apreço se faz necessário a análise de todos os documentos juntados pela fiscalização afim de se verificar se, realmente, são consistentes os elementos formadores do auto de infração em tela.”.

Pois bem, no decorrer do Voto foram apresentados os argumentos pelos quais este Relator considerou parcialmente procedente as acusações Falta de Lançamento de N. F de Aquisição e Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis – Levantamento Financeiro.

Há que se recordar que no sistema processual vige o requisito do ônus argumentativo e probatório para a parte recorrente, de modo a viabilizar a análise dos pontos que considera controvertidos. Como consequência, os argumentos apresentados pelo recorrente devem ser certos e determinados, não sendo possível acatar pedidos genéricos ou imprecisos.

Com o devido respeito ao recorrente, ao rogar pela análise de toda a documentação, sem especificar qualquer ponto concreto que macule as provas anexadas aos autos, tal pedido se torna indeterminado, sendo insuficiente ao exercício da própria defesa pretendida.

Em função das considerações ora expostas, apresenta-se a seguinte configuração do crédito tributário:

INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS	MULTA	CRÉDITO	ICMS DEVIDO	MULTA DEVIDA	CRÉDITO DEVIDO	VALOR CANCELADO
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO	jan-14	1.041,78	1.041,78	2.083,56	1.041,78	1.041,78	2.083,56	0,00
	fev-14	1.075,87	1.075,87	2.151,74	1.075,87	1.075,87	2.151,74	0,00
	mar-14	4.317,81	4.317,81	8.635,62	4.317,81	4.317,81	8.635,62	0,00
	abr-14	905,69	905,69	1.811,38	905,69	905,69	1.811,38	0,00
	mai-14	425,84	425,84	851,68	392,11	392,11	784,22	67,46
	jun-14	237,03	237,03	474,06	237,03	237,03	474,06	0,00
	jul-14	777,45	777,45	1.554,90	743,34	743,34	1.486,68	68,22
	ago-14	7.656,89	7.656,89	15.313,78	7.321,72	7.321,72	14.643,44	670,34
	set-14	4.810,47	4.810,47	9.620,94	4.776,28	4.776,28	9.552,56	68,38
	out-14	12.402,80	12.402,80	24.805,60	12.402,80	12.402,80	24.805,60	0,00
	nov-14	202,72	202,72	405,44	202,72	202,72	405,44	0,00
ago-15	94,70	94,70	189,40	94,70	94,70	189,40	0,00	
FALTA DE RECOLHIM	nov-14	274,87	206,15	481,02	-	-	-	481,02
	dez-14	3.329,64	2.497,23	5.826,87	-	-	-	5.826,87



ENTO DO ICMS- SIMPLES NACIONAL	jan-15	2.208,29	1.656,22	3.864,51	-	-	-	3.864,51
	fev-15	2.530,37	1.897,78	4.428,15	-	-	-	4.428,15
	mar-15	2.836,60	2.127,45	4.964,05	-	-	-	4.964,05
	abr-15	297,50	223,13	520,63	-	-	-	520,63
	mai-15	6.266,52	4.699,89	10.966,41	-	-	-	10.966,41
	jun-15	2.513,57	1.885,18	4.398,75	-	-	-	4.398,75
	jul-15	4.471,05	3.353,29	7.824,34	-	-	-	7.824,34
	ago-15	2.009,90	1.507,43	3.517,33	-	-	-	3.517,33
	set-15	3.068,14	2.301,11	5.369,25	-	-	-	5.369,25
	out-15	2.762,40	2.071,80	4.834,20	-	-	-	4.834,20
	nov-15	4.750,49	3.562,87	8.313,36	-	-	-	8.313,36
	dez-15	7.354,85	5.516,14	12.870,99	-	-	-	12.870,99
	jan-16	4.970,42	3.727,82	8.698,24	-	-	-	8.698,24
	fev-16	5.662,84	4.247,13	9.909,97	-	-	-	9.909,97
	mar-16	4.509,07	3.381,80	7.890,87	-	-	-	7.890,87
	abr-16	3.561,11	2.670,83	6.231,94	-	-	-	6.231,94
	mai-16	6.479,30	4.859,48	11.338,78	-	-	-	11.338,78
	jun-16	6.738,10	5.053,58	11.791,68	-	-	-	11.791,68
	jul-16	8.941,94	6.706,46	15.648,40	-	-	-	15.648,40
	ago-16	5.805,17	4.353,88	10.159,05	-	-	-	10.159,05
set-16	9.091,70	6.818,78	15.910,48	-	-	-	15.910,48	
out-16	6.665,51	4.999,13	11.664,64	-	-	-	11.664,64	
nov-16	7.627,06	5.720,30	13.347,36	-	-	-	13.347,36	
dez-16	3.717,72	2.788,29	6.506,01	-	-	-	6.506,01	
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMEN- TO FINANCEIRO	2014	383.888,33	383.888,33	767.776,66	356.677,49	356.677,49	713.354,98	54.421,68
	2015	82.323,03	82.323,03	164.646,06	82.323,03	82.323,03	164.646,06	0,00
	2016	85.670,74	85.670,74	171.341,48	85.670,74	85.670,74	171.341,48	0,00
Total		704.275,28	674.664,30	1.378.939,58	558.183,11	558.183,11	1.116.366,22	262.573,36

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu parcial provimento, alterando a sentença prolatada na instância singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004170/2019-19 (fls. 03 a 05), lavrado em 13 de dezembro de 2019 contra a empresa JOSE EDIVAL CABRAL, inscrição estadual nº 16.120.447-3, impondo como devido o valor de R\$ 1.116.366,22 (um milhão, cento e dezesseis mil, trezentos e sessenta e seis reais e vinte e dois centavos) sendo R\$

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ**  
**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

Av. João da Mata, s/n, Bloco IV, Jaguaribe – CEP 58015-020 - João Pessoa/PB

14.02.2023



558.183,11 (quinhentos e cinquenta e oito mil, cento e oitenta e três reais e onze centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I, com fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB e multa de R\$ 558.183,11 (quinhentos e cinquenta e oito mil, cento e oitenta e três reais e onze centavos) como previsto no Art. 82, V, “f” da lei 6.379/96.

Cancelo o montante de R\$ 262.573,36 (duzentos e sessenta e dois mil, quinhentos e setenta e três reais e trinta e seis centavos).

Em tempo, reitero a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório, em função dos vícios formais indicados, devendo ser obedecido o prazo disciplinado no art. 173, II do Código Tributário Nacional

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 14 de fevereiro de 2023.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon  
Conselheiro Relator