



PROCESSO Nº 2746672024-2 - e-processo nº 2024.000590413-9

ACÓRDÃO Nº 500/2025

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: MARIA DO SOCORRO RAMALHO MELO MANGUEIRA 05381801459

Advogado: Sr.º ÁLVARO JÁDER LIMA DANTAS, inscrito na OAB/PB sob o nº 25.206

2ª Recorrente: MARIA DO SOCORRO RAMALHO MELO MANGUEIRA 05381801459

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

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR4 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - ITAPORANGA

Autuante: ELVIS FRANCELINO PEREIRA DA SILVA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINARES. REJEITADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (AUSENCIA DE DEBITO FISCAL). INFRAÇÃO CONFIGURADA. OMISSÃO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS - CONTA MERCADORIAS. VICIO MATERIAL. NULIDADE. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. INFRAÇÕES CONFIGURADAS. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- A sentença exarada pela primeira instância respeitou todos os requisitos legais, não se evidenciando nulidade capaz de invalidar seus efeitos. A Reconstituição da conta Gráfica do ICMS é um procedimento fiscal comumente utilizado para aferir o regular recolhimento do imposto, mas não é obrigatório para todo lançamento fiscal de ofício, sob pena de inviabilizar a atividade fiscalizadora. Os créditos fiscais acumulados do ICMS representam um direito autônomo do contribuinte a ser exercido na forma da legislação fiscal vigente.

- O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de não ter destacado no documento fiscal o respectivo imposto, em operações com mercadorias do regime normal.

- A apuração do lucro bruto mediante o levantamento da conta mercadorias pressupõe a separação das operações do regime normal daquelas sujeitas à substituição tributária, isenta ou não tributadas. In casu, demonstrado pelo sujeito passivo o equívoco



na alocação de saídas do regime normal ao procedimento, levou à declaração de nulidade por ocorrência de vício material no procedimento.

- O Levantamento Financeiro é um procedimento amparado no art. 158, I c/c 643, § 4º, I e 6º, do RICMS/PB, combinado com o art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96, cuja diferença tributável resultante de desembolsos no exercício superiores à receita do estabelecimento presume a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do ICMS.

- A substituição tributária é um regime que promove o encerramento do ciclo de tributação não permitindo o crédito do ICMS por entradas, em regra. Constatado que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal, nessa situação, acarreta a falta de recolhimento do imposto.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento de ambos, para manter a decisão monocrática e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002662/2024-37, lavrado em 7 de dezembro de 2024, contra a empresa MARIA DO SOCORRO RAMALHO MELO MANGUEIRA 05381801459, inscrição estadual nº 16.183.034-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de **R\$ 644.721,96 (seiscentos e quarenta e quatro mil, setecentos e vinte e um reais e noventa e seis centavos)**, sendo R\$ 388.453,42 (trezentos e oitenta e oito mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e quarenta e dois centavos) de ICMS por infringência ao art. 60, I, b. c/fulcro nos arts. 101, 102, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97; art. 158, I c/c 643, § 4º, I e 6º, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/ fulcro no art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96; art. 391, §6º, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 256.268,54 (duzentos e cinquenta e seis mil, duzentos e sessenta e oito reais e cinquenta e quatro centavos) de multa por infração, com penalidade arrimada no art. 82, II, “e”, art. 82, V, “f”, art. 82, V, “h”, todos da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado o valor de R\$ 258.936,56 (duzentos e cinquenta e oito mil, novecentos e trinta e seis reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS e Multa por infração.

Ressalte-se a possibilidade da realização de um novo procedimento para constituição dos créditos tributários declarados nulos por vício material, enquanto não transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

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



P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 25 de setembro de 2025.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, EDUARDO SILVEIRA FRADE, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON E RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

EDUARDO HENRIQUE VEDERES ALUQUERQUE
Assessor



PROCESSO Nº 2746672024-2 - e-processo nº 2024.000590413-9

ACÓRDÃO Nº 500/2025

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: MARIA DO SOCORRO RAMALHO MELO MANGUEIRA 05381801459

Advogado: Sr.º ÁLVARO JÁDER LIMA DANTAS, inscrito na OAB/PB sob o nº 25.206

2ª Recorrente: MARIA DO SOCORRO RAMALHO MELO MANGUEIRA 05381801459

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

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR4 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - ITAPORANGA

Autuante: ELVIS FRANCELINO PEREIRA DA SILVA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINARES. REJEITADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (AUSENCIA DE DEBITO FISCAL). INFRAÇÃO CONFIGURADA. OMISSÃO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS - CONTA MERCADORIAS. VICIO MATERIAL. NULIDADE. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. INFRAÇÕES CONFIGURADAS. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- A sentença exarada pela primeira instância respeitou todos os requisitos legais, não se evidenciando nulidade capaz de invalidar seus efeitos. A Reconstituição da conta Gráfica do ICMS é um procedimento fiscal comumente utilizado para aferir o regular recolhimento do imposto, mas não é obrigatório para todo lançamento fiscal de ofício, sob pena de inviabilizar a atividade fiscalizadora. Os créditos fiscais acumulados do ICMS representam um direito autônomo do contribuinte a ser exercido na forma da legislação fiscal vigente.

- O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de não ter destacado no documento fiscal o respectivo imposto, em operações com mercadorias do regime normal.

- A apuração do lucro bruto mediante o levantamento da conta mercadorias pressupõe a separação das operações do regime normal daquelas sujeitas à substituição tributária, isenta ou não tributadas. In casu, demonstrado pelo sujeito passivo o equívoco



na alocação de saídas do regime normal ao procedimento, levou à declaração de nulidade por ocorrência de vício material no procedimento.

- O Levantamento Financeiro é um procedimento amparado no art. 158, I c/c 643, § 4º, I e 6º, do RICMS/PB, combinado com o art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96, cuja diferença tributável resultante de desembolsos no exercício superiores à receita do estabelecimento presume a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do ICMS.

- A substituição tributária é um regime que promove o encerramento do ciclo de tributação não permitindo o crédito do ICMS por entradas, em regra. Constatado que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal, nessa situação, acarreta a falta de recolhimento do imposto.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra decisão de primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002662/2024-37, lavrado em 7 de dezembro de 2024, contra a empresa MARIA DO SOCORRO RAMALHO MELO MANGUEIRA 05381801459, inscrição estadual nº **16.183.034-0**, em decorrência das seguintes infrações:

0738 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de não ter destacado no documento fiscal o respectivo imposto. O ARQUIVO DENOMINADO "INFRAÇÃO 02" APRESENTA O DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA APLICADO.

0769 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, detectada por meio do levantamento Conta Mercadorias. O ARQUIVO DENOMINADO "INFRAÇÃO 04" APRESENTA O DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA APLICADO.

0770 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, uma vez que a soma dos desembolsos no exercício se evidenciou superior à receita do estabelecimento. O ARQUIVO DENOMINADO "INFRAÇÃO 03" APRESENTA O DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA APLICADO.

0676 - UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CREDITO FISCAL (ICMS NORMAL EM OPERAÇÃO SUJEITA A SUBSTITUICAO TRIBUTARIA) >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual ao ter utilizado indevidamente como crédito fiscal, o ICMS. Normal destacado em documento fiscal, oriundo de operação sujeita ao regime de substituição tributária, cuja fase de tributação já estava encerrada.. O ARQUIVO DENOMINADO "INFRAÇÃO 01" APRESENTA O DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA APLICADO.

Diante desses fatos, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de **R\$ 903.658,52 (novecentos e três mil, seiscentos e cinquenta e oito reais e cinquenta e dois centavos)**, sendo R\$ 536.417,17 (quinhentos e trinta e seis mil, quatrocentos e dezessete reais e dezessete centavos) de ICMS por infringência ao art. 60, I, b. c/fulcro nos arts. 101, 102, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97; art. 158, I c/c 643, § 4º, II e 6º e 24, parágrafo único, III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/ fulcro no art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96; art. 158, I c/c 643, § 4º, I e 6º, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/ fulcro no art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96.; Art. 391, §6º, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 367.241,35 (trezentos e sessenta e sete mil, duzentos e quarenta e um reais e trinta e cinco centavos) de multa por infração, com penalidade arremada no art. 82, II, "e", art. 82, V, "f", art. 82, V, "h", todos da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 7/71.

A Autuada foi cientificada mediante o Domicílio Tributário Eletrônico em 9/12/2024, conforme fls. 72, apresentando impugnação tempestiva às fls. 74/99.

Documentos anexados pela defesa às fls. 100/278.

Declarados conclusos nas fls. 73, os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, GEJUP, ocasião em que foram distribuídos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que exarou sentença às fls. 282/298 decidindo pela *parcial procedência* do crédito tributário, cuja ementa segue transcrita:

NULIDADE SUSCITADA NÃO CARACTERIZADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (AUSENCIA DE DEBITO FISCAL). INFRAÇÃO CONFIGURADA. OMISSAO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS - CONTA MERCADORIAS. VICIO MATERIAL. NULIDADE. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. INFRAÇÕES CONFIGURADAS.

O Auto de Infração em epígrafe encontra-se apto a produzir seus efeitos, não havendo incorreções capazes de provocar a sua nulidade por vício formal, em que todos os elementos necessários estão presentes para a elucidação da controvérsia.



A falta de apuração de débitos não lançados enseja repercussão tributária e prejuízo ao erário, não impondo ao Fisco a obrigação de recompor a escrita fiscal do contribuinte. O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de não ter destacado no documento fiscal o respectivo imposto.

O lançamento decorrente do levantamento da conta mercadorias padece de vício material, diante do erro de procedimento, pois os valores concernentes as saídas sujeitas à tributação normal e sujeitas à substituição tributária, isenta ou não tributadas não refletem os valores reais, que, inclusive, eram de conhecimento do Autuante ao ter identificado valores de saídas com tributação normal maiores que os classificados pelo contribuinte em sua escrita fiscal.

A legislação autoriza a presunção juris tantum de omissão de saída de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto, quando detectado que as despesas foram maiores que as receitas. Ao comercializar mercadorias sujeitas à substituição tributária, considerando-se o recente entendimento firmado, por unanimidade, pelo Conselho de Recursos Fiscais, cabe ao contribuinte a prova da improcedência dos fatos que ensejaram a presunção legal de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

Constatado que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal, em virtude de ter se creditado do valor do ICMS normal, destacado em documento fiscal, em operações sujeitas à substituição tributária, acarretando a falta de recolhimento do imposto.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

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

Cientificado da sentença proferida pela instância prima, mediante o DTe, em 30/6/2025 (fls. 300), o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em 30/7/2025 (fls. 301/341), promovendo os seguintes arrazoados:

- a) A decisão de 1º grau é nula, na medida em que não se dedicou a analisar, da forma devida, as razões de defesa expostas pela outrora Impugnante, de modo que se impõe a declaração de sua nulidade por ofensa aos arts. 41, 86 e 87 do Decreto n.º 35.010/2022;
- b) A jurisprudência é clara no sentido de que nas apurações do imposto que deixou de ser recolhido em razão de uso de crédito fiscal inexistente ou irregular se faz necessário o refazimento da escrita fiscal do contribuinte, porque o valor do imposto a recolher pode não ser igual ao valor do crédito



- fiscal usado. O refazimento da escrita fiscal, contudo, não foi feito na autuação em espeque;
- c) A Recorrente evidenciou em sua defesa administrativa que o auto de infração sob análise contém mais um vício que leva à sua nulidade, no que tange à primeira acusação, qual seja, a imperfeição do enquadramento legal realizado, de modo que a autuação carece de elementos suficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária;
 - d) A primeira infração é manifestamente nula, uma vez que foi fundamentada em dispositivos que tratam de questões genéricas e/ou acessórias à obrigação tributária principal, como o dever de registro de saídas (art. 60, I, “b”) e regras sobre lançamento (arts. 101 e 102);
 - e) A segunda acusação dirigida à ora Recorrente (0769) foi a de que ela teria omitido saídas tributáveis, o que teria sido constatado pelo fiscal autuante mediante análise da conta mercadorias, tendo o fiscal supostamente verificado uma omissão da ordem de saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal da ordem de R\$ 626,668,93 (seiscentos e vinte e seis mil seiscentos e sessenta e oito reais e noventa e três centavos). Em sede de Impugnação Fiscal, restou demonstrado que o procedimento adotado pela fiscalização padece de equívoco, porquanto desconsiderou as saídas compreendidas na primeira acusação, fato reconhecido pelo Julgador Singular;
 - f) Da improcedência da terceira acusação por inaplicabilidade da presunção de omissão de saída a contribuinte que comercializa majoritariamente produtos sujeitos ao regime de substituição tributária do ICMS;

Diante de todo o exposto, o sujeito passivo habilita-se a requerer o regular processamento do presente Recurso Voluntário, bem como o seu provimento, de modo que, com a reforma da decisão de primeiro grau:

(i) seja declarada a nulidade da decisão proferida pela GEJUP, na medida em que não se dedicou a analisar o mérito da defesa apresentada pela ora Recorrente, tampouco a refutar as razões ali expostas, conforme demonstrado no tópico 3.1;

(ii) na hipótese de não se entender pela nulidade da decisão recorrida, impõe-se que seja reformada, a fim de que:

(ii.1) seja reconhecida a nulidade do auto de infração, pois deixou de proceder à recomposição da conta gráfica da autuada, conforme exposto no tópico 3.2;

(ii.2), seja reconhecida a nulidade do auto de infração quanto à primeira acusação, diante da deficiência na fundamentação legal, nos termos do tópico 3.3;

(ii.3), seja declarada a improcedência da segunda acusação, diante da demonstração fática de inocorrência de omissão de saídas tributadas, consoante as razões expostas no tópico 3.4;

(ii.4) seja declarada a improcedência da terceira acusação, uma vez que as presunções de saída não se aplicam a contribuintes cujas operações majoritariamente se



submetem à substituição tributária, como é o caso da ora Recorrente, não havendo qualquer repercussão tributária para o Estado da Paraíba, conforme exposto no tópico 3.5.

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

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

Eis o breve relato.

VOTO

A *quaestio juris* versa sobre o julgamento de Recursos de Ofício e Voluntário relativo às acusações descritas na inicial.

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

Impõe-se declarar, também, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que em relação aos aspectos formais este observa as especificações previstas na legislação de regência, especialmente o art. 41 da Lei nº 10.094/13 e o art. 142 do CTN.

1. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

A Recorrente aduz que a decisão de 1º grau é nula, na medida em que não se dedicou a analisar, da forma devida, as razões de defesa expostas pela outrora Impugnante, de modo que se impõe a declaração de sua nulidade por ofensa aos arts. 41, 86 e 87 do Decreto n.º 35.010/2022.

Data venia, mas não se percebe as nulidades arguidas pela Recorrente.

A decisão emanada da primeira instância observa todos os requisitos formais, sendo composta por relatório, fundamentos de fato e de direito e dos demais tópicos exigidos no art. 75 da Lei 10.094/2013, *in verbis*:

Art. 75. A decisão de primeira instância conterá:

I - o relatório, que será uma síntese do processo, devendo mencionar: a) a qualificação do autuado; b) os fundamentos do auto de infração; c) os fundamentos da impugnação;

II - os fundamentos de fato e de direito;

III - a indicação dos dispositivos legais aplicados;

IV - a quantia devida, as penalidades impostas e os tributos exigíveis, quando for o caso;

V - a conclusão;



VI - a ordem de intimação;

VII - recurso de ofício para instância superior, quando for o caso.

No que compete ao enfrentamento do mérito, a julgadora expôs sua motivação sobre todas as alegações preliminares e de mérito propostas pela então impugnante, tendo ainda decidido pela nulidade de parte do crédito tributário, relacionado à segunda acusação.

A julgadora decidiu ainda pela desnecessidade de Reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, o que por lógica não obriga análise documental a esse respeito, pois, não havendo a necessidade de reconstituir a conta gráfica, não há porque citar na decisão os documentos que a defesa trouxe aos autos para comprovar a existência de créditos acumulados do ICMS.

Quanto à alegação de que a autuação impõe a reformulação do cálculo do ICMS, para que sejam abatidos os créditos a que tinha direito no período, devo concordar totalmente com a Julgadora Singular, quando negou tal pretensão, pois não encontra amparo na legislação estadual, nem na jurisprudência administrativa do CRF da Paraíba.

De fato, na vigência do art. 82, V, “h” na sua versão original era prática da fiscalização verificar, quando devido, se a glosa do crédito fiscal resultaria em repercussão na falta de recolhimento do ICMS. Eis o referido dispositivo legal:

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

V - de 100% (cem por cento):

Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.

V - de 75% (setenta e cinco por cento):

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

Nova redação dada à alínea “h” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “e” do inciso I do art. 2º da Lei nº 11.615/19 - DOE de 27.12.19.

h) aos que utilizarem crédito indevidamente;

Nada obstante, o refazimento da escrita fiscal para a infração de crédito indevido no presente processo não é obrigatória por se tratar de fatos geradores dos exercícios de 2020 e de 2023, mormente na atual redação do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, vigente desde 27/12/19 não obriga a uma apuração de repercussão tributária no recolhimento do ICMS.

Isso se deve à autonomia do direito ao crédito fiscal acumulado, o qual é apropriado mediante normas próprias, e de acordo com o disposto nos art. 90 e seguintes do RICMS/PB.

Sendo assim, a lavratura de auto de infração por falta de recolhimento do ICMS não obriga *ipsu facto* que os Auditores sejam obrigados a fazer um refazimento da escrita fiscal do contribuinte para verificar a hígidez dos créditos fiscais apropriados no prazo decadencial. Tal procedimento inviabilizaria a atividade de fiscalização.

Aliás, esse é o entendimento manifestado na jurisprudência recorrente do CRF/PB. Em situação análoga, no qual o contribuinte pleiteava o refazimento da conta gráfica do ICMS para provar uma suposta falta de repercussão tributária, o CRF/PB negou tal pretensão, inclusive baseando-se em um importante precedente do STJ, Agravo em Recurso Especial Nº 1.821.549 - SP (2021/0010895-0) que dispõe acerca da impossibilidade material de o Fisco considerar eventuais saldos credores de ICMS no lançamento de ofício substitutivo ao lançamento por homologação frustrado.

Veja-se a ementa do Acórdão nº 525/2023 do Tribunal Pleno do CRF/PB e a argumentação quanto a negativa de apuração de Contra Gráfica do ICMS:

PROCESSO Nº 01842020-0 ACÓRDÃO Nº 525/2023 TRIBUNAL PLENO
Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA. NULIDADES - PRELIMINARES NÃO ACOLHIDAS - DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - INOBSERVÂNCIA ÀS REGRAS DO TERMO DE ACORDO QUE DISPÕEM SOBRE OS VALORES A RECOLHER A TÍTULO DE ICMS FRONTEIRA/GARANTIDO - INFRAÇÃO CONFIGURADA - MULTA POR INFRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- O procedimento fiscal que resultou na lavratura do auto de infração foi realizado em estrita observância aos ditames da legislação de regência, não havendo incorreções e/ou inconsistências que justifiquem a decretação de nulidade pretendida pela defesa. - Nos casos em que o contribuinte apresenta declaração do débito, para efeito de contagem do prazo decadencial, deve-se aplicar o comando do artigo 150, § 4º, do CTN, ou seja, considera-se iniciada no momento da ocorrência do fato gerador.

- O Termo de Acordo se constitui como um conjunto de preceitos que, juntos, lhe conferem unicidade e coerência. As disposições nele contidas, em tendo sido acordadas entre as partes signatárias do mencionado documento, devem ser cumpridas integralmente. “In casu”, restou demonstrado que o contribuinte descumpriu a regra que dispõe sobre os valores a serem recolhidos a título de ICMS – Garantido/Fronteira, na medida em que utilizou, para fins de apuração do tributo devido, parâmetros não previstos na cláusula do TARE que regula a matéria.

- A multa proposta está em consonância com a legislação tributária estadual, inexistindo motivos para que se promovam quaisquer alterações, seja quanto à indicação do dispositivo sancionador, seja com relação ao percentual aplicado. O artigo invocado pela autuada, em verdade, alcança as situações específicas de imposto declarado e não recolhido (ou recolhido a menor), o que não é o caso dos autos. - A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade imposta é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

[...]

DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE EM RAZÃO DA INOBSERVÂNCIA DA NECESSIDADE DE REFAZIMENTO DA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE Aduz a recorrente que “para afirmar que a concorrência da suposta infração à cláusula sexta do TARE 2013.000112 resultou na falta de recolhimento do imposto (e cobrar os valores respectivos), seria preciso

REFAZER A CONTA GRÁFICA DO CONTRIBUINTE e identificar se, após o lançamento do débito supostamente apurado e respectivos créditos devidos, o saldo de ICMS restaria devedor.” A questão, em verdade, se confunde com o próprio mérito da autuação. O que se está a exigir do contribuinte, por meio do lançamento de ofício, é a diferença entre o valor do ICMS Fronteira/Garantido devido e o efetivamente recolhido pelo sujeito passivo. Em casos desta natureza, a cobrança é direta, ou seja, a exigência não está condicionada ao refazimento da conta corrente do ICMS do contribuinte, observando-se as prescrições da cláusula sexta do TARE nº 2013.000112 e da Portaria nº 244/2004/GSRE.

Tanto assim o é que a empresa, em todos os meses autuados, recolheu aos cofres públicos valores de ICMS – Fronteira/Garantido, conforme assinalado no quadro demonstrativo de fls. 5.

Por conseguinte, não há como acolhermos a tese ventilada pela defesa, na medida em que ela própria efetuou recolhimentos nos montantes de R\$ 542.720,78 (quinhentos e quarenta e dois mil, setecentos e vinte reais e setenta e oito centavos), R\$ 454.344,54 (quatrocentos e cinquenta e quatro mil, trezentos e quarenta e quatro reais e cinquenta e quatro centavos) e R\$ 582.268,89 (quinhentos e oitenta e dois mil, duzentos e sessenta e oito reais e oitenta e nove centavos) de ICMS Fronteira/Garantido para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2015, respectivamente.

Ainda que não se trate de objeto idêntico àquele que deu ensejo à lavratura do auto de infração em discussão, merece destaque o recentíssimo julgamento do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Agravo em Recurso Especial Nº 1.821.549 - SP(2021/0010895-0) no que dispõe acerca da impossibilidade material de o Fisco considerar eventuais saldos credores de ICMS no lançamento de ofício substitutivo ao lançamento por homologação frustrado.

RELATOR: MINISTRO GURGEL DE FARIA AGRAVANTE: LABORATORIO QUIMICO FARMACEUTICO BERGAMO LTDA ADVOGADOS: RAPHAEL RICARDO DE FARO PASSOS - SP213029 LUIZ GUILHERME ROS - DF048774 AGRAVADO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO PROCURADOR: ANA CRISTINA LIVORATTI OLIVA GARBELINI E OUTRO(S) - SP105421 EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO POR INICIATIVA DO FISCAL. OBRIGATORIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. A utilização de crédito de ICMS para fins de compensação com o tributo devido é faculdade a ser exercida oportunamente pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, não sendo possível impor ao fisco que proceda a esse encontro de contas quando do lançamento de ofício. Inteligência dos arts. 20, 23 e parágrafo único, e 24 da LC n. 87/1996.

3. Se o contribuinte não utilizar determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que a existência e a validade desse crédito não foram submetidas oportunamente ao juízo de homologação do fisco.

4. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial. (g. n.) No voto proferido pelo eminente ministro Gurgel de Faria, restou assentado que: “Isso porque, repita-se, a lei complementar é clara ao disciplinar que o crédito de ICMS é um direito subjetivo do contribuinte, exercitável mediante preenchimento de algumas condições, e que a efetiva utilização dos créditos para fins de compensação decorre de liberalidade de seu titular (direito potestativo), fixando prazo decadencial para esse aproveitamento. (...) Contudo, caso o contribuinte não utilize determinado crédito escriturado em certo de período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que não submetido oportunamente ao juízo de homologação do fisco.

(...) Por outro lado, no lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 142 do CTN, é atribuição do agente fiscal "calcular o montante devido" relacionado com "a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente" e não com as operações que ensejaram os créditos escriturados pelo contribuinte. E são muitas hipóteses de lançamento de ofício de ICMS. Entre elas cito, por exemplo, os lançamentos realizados nos postos de fronteira interestaduais e nas barreiras fiscais voltadas à fiscalização no trânsito de mercadorias. É lógico que condicionar a lavratura do auto de infração à prévia verificação da existência e da validade do volume de créditos contidos na escrituração fiscal localizada na sede da contribuinte inviabilizará a fiscalização tributária.

De igual maneira, vislumbro a impossibilidade material de o fisco considerar eventual saldo credor de ICMS no lançamento de ofício substitutivo ao lançamento por homologação frustrado.

Isso porque o rotineiro juízo de homologação está adstrito à validade das declarações e dos documentos apresentados pelo contribuinte quando da ocorrência do fato gerador. Se, cada vez que o fisco não homologar a apuração e o pagamento do imposto, for necessária a investigação de toda a documentação fiscal relacionada com os créditos do contribuinte, o objeto da fiscalização será aumentado em muitas vezes, inviabilizando, na prática, o exercício do mister da administração tributária.”

Pelo exposto, acompanho o entendimento manifestado na instância singular para rejeitar a preliminar suscitada.

2. DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL)

A infração descreve que o contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de não ter destacado no documento fiscal o respectivo imposto.

As saídas de mercadorias sem débito fiscal do imposto nos documentos fiscais emitidos e, por consequência, sem o lançamento a débito nos livros próprios, acarreta a falta de recolhimento do tributo ao Erário, infringindo-se o RICMS/PB, em seus artigos abaixo transcritos:

Art. 60. Os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal, apurarão no último dia de cada mês:

I - no Registro de Saídas:

a) o valor contábil total das operações e/ou prestações efetuadas no mês;



b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com débito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado;

Art. 101. O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição da operação ou prestação realizada, na forma prevista neste Regulamento.

Art. 102. O lançamento a que se refere o artigo anterior é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade administrativa.

A infração à legislação ensejou a aplicação da penalidade prevista na Lei Estadual nº 6.379/96, em seu artigo 82, II, “e”, conforme transcrito abaixo:

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

II - de 50% (cinquenta por cento): (...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

A Recorrente afirma que a infração é manifestamente nula, uma vez que foi fundamentada em dispositivos que tratam de questões genéricas e/ou acessórias à obrigação tributária principal, como o dever de registro de saídas (art. 60, I, “b”) e regras sobre lançamento (arts. 101 e 102).

Ab initio, ao analisar a peça inicial constata-se que o Auditor fez uma precisa descrição da infração, discorrendo houve falta de recolhimento do ICMS (ausência de débito fiscal). E complementa-se, “o contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de não ter destacado no documento fiscal o respectivo imposto.”

Acresça-se que no arquivo denominado "INFRAÇÃO 02" foi apresentado o detalhamento do procedimento de auditoria aplicado.

Com todas as vênias ao descontentamento da Acusada, mas os art. 60, I, “b” combinado com os arts. 101 e 102 fundamentam exatamente as regras de escrituração descumpridas pelo sujeito passivo e que ensejam a comprovação de que ele deixou de debitar o imposto nos campos próprios dos documentos fiscais e da EFD, como descreve a Fiscalização.

“Para realizar este procedimento, foi consultado no banco de dados BDFISC nº 933000081200005169202429_20241018_105704, disponibilizado para a presente fiscalização, todas as notas fiscais lançadas no registro C100 da EFD, que apresentavam valor zerado de ICMS no registro C190. Após isso, os itens destas notas fiscais foram observados no registro C170 para verificação se realmente não deviam apresentar débito de ICMS. As notas fiscais, que apresentavam produtos sujeitos à tributação normal de ICMS, foram relacionadas na tabela seguinte e constituído parte do crédito tributário do presente Auto de Infração, Art. 60, I, “b” c/fulcro nos arts. 101, 102, todos do RICMS/PB.”

Somando-se os citados artigos com o detalhamento do procedimento de auditoria aplicado, que demonstra a verificação de que as saídas de mercadorias são do regime normal, chega-se à conclusão de que a matéria está suficientemente fundamentada



e não se percebe o vício formal, por uma suposta generalidade da fundamentação, capaz de causar prejuízo ao direito de defesa da acusada.

Neste sentido, entendo que não houve cerceamento da defesa do contribuinte, não se configurando caso de nulidade, dentro do princípio “*pas nullité sans grief*”, conforme disciplinado no art. 15 da Lei 10.094/2013:

Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

Por fim, cabe ratificar a decisão singular quando afirma que o sujeito passivo não comprovou o recolhimento do ICMS nas operações autuadas, todas manifestamente do regime normal de apuração, o que permite a convicção da *procedência* da presente infração.

3. DA OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS

O levantamento da Conta Mercadorias encontra respaldo em nossa legislação, sendo matéria bastante conhecida dos Órgãos Julgadores Estaduais, onde a ocorrência da infração se verifica por presunção legal, *juris tantum*, ressaltando o direito do sujeito passivo de produzir provas que se contraponham à acusação, consoante o art. 3, § 9º, da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

Art. 3 O imposto incide sobre: (...)

§ 9º A presunção de que cuida o § 8º, 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, assim 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 ou Vendidos, conforme o caso.

Esse procedimento de Fiscalização é baseado no art. 643, §4º e art. 24, combinados com o art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.

(...)

§ 3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não mantenha escrituração contábil regularmente registrada na Junta Comercial, será exigido o livro Caixa, devidamente autenticado pela repartição fiscal do domicílio do contribuinte, com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.



§ 4º Para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados, onde couber, os procedimentos abaixo, dentre outros, cujas repercussões são acolhidas por este Regulamento:

(...)

II - o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24.

(...)

Art. 24. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 19:

(...)

Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações ou prestações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios:

(...)

III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido do percentual nunca inferior a 30% (trinta por cento), para qualquer tipo de atividade, nos termos do inciso II do § 4º do art. 643; (grifo nosso)

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) suprimientos 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.**

Constatada a omissão de vendas pela técnica de Conta Mercadorias, é certo que o contribuinte deixou de cumprir a obrigação emitir os respectivos documentos fiscais nas saídas que promoveu, obrigando o lançamento de ofício, conforme norma extraída dos arts. 158, I do RICMS/PB.

O Representante Fazendário ao lavrar o auto de infração anexou a CONTA MERCADORIAS LUCRO PRESUMIDO do exercício de 2023 (fls. 71), nas quais detalhou todos os elementos do fato indiciário.

Na primeira instância a julgadora decidiu que a infração se encontra maculada por vício de natureza material, e como consequência declarou sua nulidade. Eis os precisos fundamentos elencados na sentença sobre essa matéria:

“Ao não serem considerados os valores de saídas por tributação normal de que tratam a primeira infração na hora de elaborar o levantamento da conta Mercadorias, ficou caracterizado erro no procedimento, ensejando dúvidas quanto à certeza e liquidez do crédito tributário, pois as saídas por vendas sujeitas à tributação normal, alocadas no levantamento, não estão de acordo com a realidade das vendas realizadas pelo contribuinte e que foram identificadas saídas por tributação normal maiores que as indicadas pelo contribuinte em sua escrita fiscal (agrupamento por CFOP).

Portanto, se foram verificados erros na classificação das saídas das vendas efetuadas pelo contribuinte quanto ao tipo de tributação durante a auditoria fiscal, tanto que ensejou a autuação de falta de recolhimento do imposto por ausência de débito fiscal, isto é, saídas classificadas pelo Contribuinte como sujeitas à substituição tributária ou não tributadas, ao aplicar a técnica de levantamento da conta mercadorias tal fato não poderia ter sido ignorado pelo Autuante, a fim de evitar o surgimento de uma situação irreal de omissão de saídas pretéritas, quando se sabendo que há saídas com tributação normal em valores maiores do que constam na classificação feita pelo contribuinte.

Portanto, chega-se à conclusão de que o lançamento padece de vício material, diante do erro de procedimento, pois os valores concernentes as saídas sujeitas à tributação normal e sujeitas à substituição tributária, isenta ou não tributadas não refletem os valores reais, que, inclusive, de conhecimento do Autuante quando procedeu à lavratura da primeira infração, contudo, desconsiderou tal fato ao proceder o levantamento da conta mercadorias, o que eivaram a certeza e a liquidez do crédito tributário constituído.

Ressalte-se que poderá a SEFAZ/PB proceder a um novo procedimento de levantamento da Conta mercadorias a fim de corrigir as distorções aqui apontadas, enquanto não transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.”

Antes de aprofundar o debate, é preciso delimitar que, em regra, a prova da improcedência da presunção cabe ao sujeito passivo. Assim, equívocos na classificação fiscal de produtos, eventualmente não percebidos pelo Auditor, podem ser levantados pelo sujeito passivo como matéria de contraprova para fins de ajustes do levantamento da conta mercadorias. Isso se deve porque o processo administrativo tributário se pauta pela verdade material.

Deve-se observar também que se o erro não for o de classificação fiscal, mas simplesmente de falta de recolhimento do ICMS por débitos não lançados na EFD, cabem os dois procedimentos.

Isso se deve porque mediante a Conta Mercadorias apura-se o Lucro Bruto do exercício, motivando o fato gerador presumido. Por sua vez, a parcela decorrente da falta de recolhimento do ICMS no tocante às notas fiscais do regime normal, cujo débito não foi levado à apuração na EFD, é fato gerador direto e independente, logo, é devido.

Pode-se concluir, *a priori*, que a interdependência entre essas duas infrações não pode ser abstratamente deduzida, é preciso que se analise com minúcia se a primeira infração de fato teve repercussão no cálculo do lucro bruto do exercício.

Feitas essas primeiras considerações, no caso em apreço, demonstrou-se a ausência de débito de ICMS na apuração da EFD de saída de mercadorias do regime normal, declaradas no Registro C190 da EFD zerados, ver informação fiscal nas fls. 14/15¹.

Todavia, existe uma particularidade captada pela i. Julgadora da primeira instância e se deve ao fato de que o valor de saídas do regime normal declarado na Conta Mercadorias ser de R\$ 24.504,00², inferior ao total de notas fiscais tomadas como do regime normal no anexo das fls. 16/55.

Assim, a julgadora deduziu que ocorreu um vício material nesta infração, acolhendo alegações do contribuinte, segundo a qual suas saídas do regime normal deveria incluir o montante de R\$ 652.752,60, autuado no exercício de 2023, na primeira acusação.

Com efeito, os elementos trazidos pelo Contribuinte na Impugnação e no Recurso são suficientes para se concluir que na apuração do lucro bruto deveria ter levado em consideração todas as saídas do regime normal, inclusive aquelas decorrentes da primeira acusação, isso porque nesse procedimento se separam as saídas do regime normal daquelas isentas, não tributadas ou do regime da substituição tributária.

Por esse fundamento, ratifico a decisão singular e resalto a possibilidade de refazimento do feito fiscal em um novo procedimento de levantamento da Conta mercadorias, retificando-se as distorções apontadas, enquanto não transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

4. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO

A omissão de vendas detectada por meio de Levantamento Financeiro atesta que o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, tendo em vista a constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, consoante previsão no art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96, combinado com o art. 158, I, supracitados.

¹INFORMAÇÃO FISCAL. (...) O procedimento de autoria consistiu na verificação das notas fiscais de saídas lançadas no registro C100, que apresentavam valor zerado no destaque de ICMS no registro C190 da EFD. Para realizar este procedimento, foi consultado no banco de dados BDFISC nº 933000081200005169202429_20241018_105704, disponibilizado para a presente fiscalização, todas as notas fiscais lançadas no registro C100 da EFD, que apresentavam valor zerado de ICMS no registro C190. Após isso, os itens destas notas fiscais foram observados no registro C170 para verificação se realmente não deviam apresentar débito de ICMS. As notas fiscais, que apresentavam produtos sujeitos à tributação normal de ICMS, foram relacionadas na tabela seguinte e constituído parte do crédito tributário do presente Auto de Infração, Art. 60, I, “b” c/fulcro nos arts. 101, 102, todos do RICMS/PB.

² . “Saídas de Mercadorias com Tributação Normal por Vendas” somadas a “Demais Saídas com Tributação Normal”



Ao ser configurada a receita de origem não comprovada, foi corretamente proposta a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”.

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

(...)

V - de 100% (cem por cento)

Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.

V - de 75% (setenta e cinco por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração;

Essa infração está instruída com os Levantamentos Financeiros dos exercícios de 2020, 2021 e 2022, conforme documentos anexados às 56/67, nos quais estão demonstrados inequivocamente as receitas e desembolsos desses exercícios, cabendo ao contribuinte a contraprova da acusação.

Mesmo assim, a Recorrente não trouxe aos autos justificativas quanto ao montante das diferenças encontradas.

A sua vez, a Recorrente pugnou pela improcedência desta acusação e argumentou a inaplicabilidade da presunção de omissão de saída a contribuinte que comercializa majoritariamente produtos sujeitos ao regime de substituição tributária do ICMS.

Essa matéria é oposta recorrentemente pelos contribuintes, no entanto, a presunção legal acima fundamentada autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Não resta dúvida que o legislador presumiu o fato gerador de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do ICMS. Ainda é preciso enfrentar que as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária não são isentas ou não tributadas pelo ICMS, mas sujeitas a um regime de antecipação do fago gerador. Logo, não se pode admitir *a priori* que essas mercadorias circulam com emissão de notas fiscais e o recolhimento do imposto devido.

No caso em apreço, é necessário observar que a empresa comercializa mercadorias do regime normal, fato que motivou a primeira acusação desse auto de infração, na qual se demonstrou que o contribuinte estava promovendo saídas do regime normal sem fazer o débito do ICMS na EFD do período de apuração.

Todos esses fatos demonstram que a presunção legal deve ser mantida, como remédio para combater a sonegação fiscal e a falta do recolhimento do ICMS. Ademais, pode o contribuinte demonstrar por meios idôneos o recolhimento do ICMS

devido em razão da diferença encontrada nos Levantamentos Financeiros dos exercícios de 2020, 2021 e 2022, ou até mesmo mostrar a origem dos recursos utilizados nos desembolsos comprovados pela Fiscalização.

Nessa linha, como bem observou a Julgadora da instância *a quo*, o Conselho de Recursos Fiscais manifesta o entendimento de que o fato de a empresa operar com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária não afasta *in continenti* a presunção legal do art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96, reproduzida no RICMS/PB.

Nesse sentido tome-se como paradigma o entendimento manifestado no voto do e. Conselheiro Relator HEITOR COLLETT, no Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, Acórdão nº 297/2024, PROCESSO Nº 0440342022-2 - e-processo nº 2022.000055674-5, cuja ementa e excerto do voto, pela importância, transcrevo:

FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) - OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS INFRAÇÃO CONFIGURADA. PASSIVO FICTÍCIO E SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA - ACUSAÇÕES PROCEDENTES. RETROATIVIDADE DA NORMA PENAL MAIS BENÉFICA - AJUSTES AOS VALORES DA MULTA. ALTERADA QUANTO AOS FUNDAMENTOS A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO PROVIDO.

- A saída de mercadorias tributáveis abaixo do custo de aquisição (prejuízo bruto com mercadorias) obriga o contribuinte a efetuar o estorno desses créditos na proporção da redução verificada, mercê do princípio da não cumulatividade do ICMS.

- Passivo Fictício - A manutenção de obrigações já pagas ou inexistentes na conta fornecedores autoriza o lançamento de ofício lastreado na presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, disposta no art. 646 do RICMS/PB.

- O aumento das disponibilidades com valores monetários sem respaldo documental na Conta Caixa denuncia a presunção "juris tantum" da prática de omissões de saídas de mercadorias tributáveis. - Ajustes realizados em razão de advento de lei penal mais benéfica, acarretou a redução do crédito tributário.

VOTO (...)

"Inobstante o Conselho de Recursos Fiscais possuir precedentes que aplicam tal tese, este Relator, com a devida vênia, entende que deve ser superada a orientação fixada anteriormente.

Ora, a substituição tributária não se confunde com isenção, imunidade ou não incidência; portanto, é perfeitamente válida a aplicação do comando supracitado ao caso em análise, dado que o sujeito passivo promove vendas de mercadorias tributáveis, independentemente do regime de tributação dessas mercadorias.

Assim, mesmo que o contribuinte operasse com 100% de suas mercadorias sujeitas ao regime da ST, as infrações elencadas pela fiscalização podem levar a conclusão material de que houve vendas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do ICMS.

É fato incontroverso que a exação em análise decorre da aplicação de técnicas de auditoria validadas pela legislação, com a identificação da base de cálculo das operações que foram realizadas à margem da legislação. Em verdade, o que se está a exigir não é o recolhimento do ICMS – ST do contribuinte na condição de substituído tributário, mas sim a carga tributária omitida em razão de aquisições de mercadorias (ainda que submetidas à substituição tributária) sem documentação fiscal.

Por uma questão de lógica, ainda que sujeitas à substituição tributária, caso as operações não tenham sido acobertadas por documento fiscal, não há o que se falar em retenção de recolhimento do ICMS devido e, por tal motivo, não deve prevalecer o argumento segundo o qual cabe apenas ao remetente das mercadorias a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido, no que diz respeito às operações futuras, pois, até mesmo para as operações nas quais há emissão de nota fiscal, o artigo 391, §7º, II do RICMS/PB autoriza que seja atribuída a responsabilidade ao adquirente, nos casos em que não houver retenção antecipada.(...)

Esse entendimento encontra eco em Parecer da Procuradoria do Estado nº 009/2024 – PGE/SRFL, manifestado no voto acima citado, emitido pela Assessoria Jurídica desta Casa, no qual restou consignado:

“A duas, por sua vez, deve-se destacar que, independentemente do regime de tributação a que está inicialmente submetido o contribuinte ou, ainda que as mercadorias de forma geral estejam inseridas ao sistema de substituição tributária no ICMS, nada há que prove que o ICMS ST das saídas omitidas foi recolhido e nada há que indique o dever de observar as saídas declaradas e conhecidas como suficiente para corresponder com as saídas marginais, como se fossem estas de mesma natureza.

Com efeito, o fato do contribuinte possuir mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, frise-se, não faz concluir, por si só, que até mesmo as saídas que o mesmo omite estão submetidas ao mesmo tratamento tributário.

Em verdade, inexistente presunção no sentido que contribuinte, uma vez tenha omitido saídas ou ocultado escrituração, assegura que as saídas omitidas deram-se por substituição tributária. Quem assegura que aquele que realiza suas atividades “por fora” na hora de escriturar as aquisições também não realiza saídas “por fora” da substituição tributária? Nada há na lei que exclua a presunção de saídas tributáveis para quem está submetido a tal regime de tributação em suas operações. Ou seja, não se pode concluir ou presumir que as saídas foram tributadas dentro do valor tributável do regime da substituição tributária.

Por sua vez, a legislação autoriza a presunção juris tantum de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido. Assim, uma vez posta a diferença omitida, resta subsumida a presunção de omissão de saída pretérita de mercadoria tributável, sem prejuízo de prova em contrário, o que o contribuinte não desincumbiu na presente seara”.

Por tudo exposto, tendo sido demonstrado nos Levantamentos Financeiros, diferenças tributáveis, não justificadas pelo sujeito passivo, aperfeiçoa-se a presunção legal de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais, e como consequência, sem o recolhimento ICMS. Ratifico, assim, a decisão singular.



5. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL (ICMS NORMAL EM OPERAÇÃO SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA)

A Fiscalização denunciou o contribuinte, por utilização indevida de crédito fiscal, em virtude de ter se creditado do valor do ICMS normal, destacado em documento fiscal, em operações sujeitas à substituição tributária, contrariando o art. 391, §6º, do RICMS/PB, abaixo transcrito:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao: (...)

§ 6º O recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária encerrará a fase de tributação e não dará ensejo a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, ressalvado o disposto no art. 72, incisos II, V, VI e VII.

A infração está instruída e a materialidade demonstrada nos autos, fls. 10/13, tendo a Fiscalização listado os documentos fiscais que fundamentaram apropriação de créditos fiscais em operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Conforme é cediço, nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, ocorre o encerramento da fase de tributação, não havendo mais se falar em crédito fiscal a ser utilizado pelo adquirente das mercadorias, ressalvado-se somente os casos dispostos no art. 72, incisos II, V, VI e VII do RICMS/PB.

No Recurso em julgamento o sujeito passivo não opõe justificativas para o procedimento equivocado de apropriação de créditos fiscais por ele realizado, mas afirma existir jurisprudência no sentido de que nas apurações do imposto que deixou de ser recolhido em razão de uso de crédito fiscal inexistente ou irregular se faz necessário o refazimento da escrita fiscal do contribuinte, porque o valor do imposto a recolher pode não ser igual ao valor do crédito fiscal usado.

Esse questionamento foi enfrentado em pormenores nas preliminares do presente voto, de forma que é desnecessário o refazimento da escrita fiscal, mormente na atual redação do art. 82, V, “h”, da Lei n.6.379/96, aplicada aos fatos geradores dos exercícios de 2020 e de 2023, não existe a obrigatoriedade da apuração de repercussão tributária no recolhimento do ICMS.

Pelo exposto, acompanhando o entendimento esposado na instância singular, e pelos fundamentos acima colocados, declaro *procedente* o crédito tributário dessa infração.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento de ambos, para manter a decisão monocrática e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002662/2024-37, lavrado em 7 de dezembro de 2024, contra a empresa MARIA DO SOCORRO RAMALHO MELO MANGUEIRA 05381801459, inscrição estadual nº 16.183.034-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de **R\$ 644.721,96 (seiscentos e quarenta e quatro mil, setecentos e vinte e um reais e noventa e seis centavos)**, sendo R\$ 388.453,42 (trezentos e oitenta e



oito mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e quarenta e dois centavos) de ICMS por infringência ao art. 60, I, b. c/fulcro nos arts. 101, 102, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97; art. 158, I c/c 643, § 4º, I e 6º, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/ fulcro no art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96; art. 391, §6º, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 256.268,54 (duzentos e cinquenta e seis mil, duzentos e sessenta e oito reais e cinquenta e quatro centavos) de multa por infração, com penalidade arremada no art. 82, II, “e”, art. 82, V, “f”, art. 82, V, “h”, todos da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado o valor de R\$ 258.936,56 (duzentos e cinquenta e oito mil, novecentos e trinta e seis reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS e Multa por infração.

Ressalte-se a possibilidade da realização de um novo procedimento para constituição dos créditos tributários declarados nulos por vício material, enquanto não transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 25 de setembro de 2025.

Lindemberg Roberto de Lima

Conselheiro Relator