



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

PROCESSO:114.537.2010-3

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ªRecorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS-GEJUP.

1ªRecorrida:TF COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.

2ªRecorrente:TF COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.

2ªRecorrida:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS-GEJUP.

Repartição Preparadora:SUBG.DA REC.DE RENDAS DO 1ª NÚCLEO REGIONAL.

Autuante:NEUMA OLIVEIRA RIOS.

Relatora:CONSª.THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA.

CRÉDITO INEXISTENTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. CONTA MERCADORIAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. PRELIMINAR. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECADÊNCIA PARCIAL. REDUÇÃO DA MULTA. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Não há prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário estadual por falta de previsão legal. Com a interposição de recurso administrativo, ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, impedindo a fixação do início do marco prescricional, que só começaria a fluir após a decisão administrativa em instância final, na forma do CTN.

Verificada a improcedência da acusação de crédito inexistente, em razão da decadência parcial e da regularidade da compensação dos créditos oriundos do recolhimento do ICMS Garantido e das aquisições de mercadorias para revenda.

A falta de registro das notas fiscais relativas às aquisições de mercadorias é prenúncio de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa não elidida pelo sujeito passivo.

As diferenças apuradas no Levantamento Financeiro e na Conta Mercadorias ensejam a ocorrência de omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa contida na legislação de regência, não elidida pelo sujeito passivo.

Constitui infração à legislação tributária, punível com multa acessória, a falta de registro das operações de aquisição de mercadorias nos livros próprios.

Corretamente aplicada a redução da multa, nos termos de legislação mais benéfica ao contribuinte. Ajustes realizados, em razão de provas arroladas aos autos, acarretaram a redução do crédito tributário.

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

A C O R D A M os membros da Primeira Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovisionamento do primeiro e provimento parcial, do segundo, para alterar os valores da sentença monocrática que julgou parcialmente procedente, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000635/2010-24, lavrado em 3/11/2010, contra a empresa TF COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA., inscrição estadual nº 16.116.693-8, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 29.583,88 (vinte e nove mil, quinhentos e oitenta e três reais e oitenta e oito centavos), sendo R\$ 14.289,58 (quatorze mil, duzentos e oitenta e nove reais e cinquenta e oito centavos), de ICMS, por infringência ao art. 119, VIII c/c art. 272 e arts. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646; todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 15.294,02 (quinze mil, duzentos e noventa e quatro reais e dois centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “a” e “f” e art. 85, II; da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, mantém cancelado o valor de R\$ 95.463,78, composto de R\$ 47.731,89, de ICMS, e R\$ 47.731,89, de multa por infração e cancelo neste procedimento o montante de R\$ 73.205,03, sendo R\$ 3.699,24, de ICMS, e R\$ 69.505,79, de multa por infração, pelas razões acima expendidas.

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de maio de 2018.

Thaís Guimarães Teixeira
Conselheira Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros da Primeira Câmara de Julgamento, ÁUREA LÚCIA DOS SANTOS SOARES VILAR(SUPLENTE), ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO e REGINALDO GALVÃO CAVALCANTI.

Assessora Jurídica

#

RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000635/2010-24, lavrado em 3/11/2010, contra a empresa TF COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA., inscrição estadual nº 16.116.693-8, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1º/1/2005 e 31/12/2009, constam as seguintes denúncias:

- CRÉDITO INEXISTENTE >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte utilizou crédito(s) de ICMS sem amparo documental, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

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

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS >> O contribuinte está sendo autuado por descumprimento de obrigação acessória por ter deixado de lançar as notas fiscais correspondentes às mercadorias recebidas ou às prestações efetuadas nos livros fiscais próprios.

- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento Conta Mercadorias.

- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO >> 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. Irregularidade detectada através de Levantamento Financeiro.

Foram dados como infringidos os arts. 72, 73 c/c 77; arts. 158, I, e 160, I, c/fulcro no art. 646; art. 119, VIII c/c art. 272; todos do RICMS/PB, com proposição das penalidades previstas no artigo 82, V, “a”, “h” e “f” e 82, II, da Lei nº 6.379/96, sendo apurado um crédito tributário no valor de R\$ 198.252,69, sendo, 65.720,99, de ICMS, e R\$ 132.531,70, de multa por infração.

Cientificada, da ação fiscal, por via postal, em 1º/12/2010 – AR (fl. 47), a autuada apresentou reclamação, em 16/12/2010 (fls. 48-51).

Por sua vez, a fazendária opôs contestação, conforme (fls. 78-80).

Com informação de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos (fl. 84) e enviados para a Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foi distribuído para o julgador fiscal, Pedro Henrique da Silva Barros, que decidiu pela *parcial procedência* do feito fiscal, com fixação do crédito tributário em R\$ 96.374,06, sendo R\$ 47.731,89, de ICMS, e R\$ 47.731,89, de multa por infração, com indicativo de Recurso de Ofício para o Conselho de Recursos Fiscais (fls. 86-102).

Cientificada da decisão de primeira instância, em 18/10/2016 - AR (fl. 105), a autuada apresentou recurso voluntário, em 17/11/2016 (fls. 107-126), onde, após uma síntese dos fatos, expõe as seguintes razões:

Argui a nulidade do lançamento tributário, alegando a prescrição intercorrente, nos termos do art. 156, V, do CTN e art. 5º, LXXVIII, da CF, sob o argumento de que o processo ficou inerte por mais de 5 (cinco) anos.

Aponta nulidade na acusação de falta de registro de Notas Fiscais, por falta de lastro probatório, afirmando que inexistem nos autos cópias das Notas Fiscais nºs 112007, 115054, 203911, 131382, 91299, 6241, 164754 e 10402, que possam comprovar a veracidade, idoneidade e natureza dessas operações.

No tocante às Notas Fiscais nºs 27968, 119450, 203910, 99755 e 58654, diz que apresentou defesa de que elas foram devidamente lançadas, mas o julgador singular decidiu pela improcedência da reclamação sob a alegação de que os referidos documentos fiscais não fazem parte do rol das Notas Fiscais apontadas como não lançadas, declarando que elas serviram de base para presumir saídas de mercadorias tributáveis na acusação nº 2.

Suscita a ocorrência de *bis in idem* relativamente às Notas Fiscais nºs 5685, 4168, 6257, 39611, 151345, 2509, 558898, 268347, 467210, 5919, 97334 e 8990, por entender que elas serviram de base para as acusações de descumprimento de obrigação acessória e de omissão de saídas.

Afirma que a fiscalização utilizou incorretamente a quantia de R\$ 179.200,00, para o estoque final de mercadorias, no Levantamento da Conta Mercadorias de 2006, enquanto o valor constante do Registro de Inventário seria R\$ 289.200,00.

Ao final, requer:

1. que seja conhecido e provido o presente recurso, reconhecendo-se a prescrição intercorrente e julgado extinto o crédito tributário correspondente;
2. que seja reconhecida a nulidade da acusação em relação às Notas Fiscais nºs 112007, 115054, 203911, 131382, 91299, 6241, 164754 e 10402, pela inexistência de lastro probatório;
3. que seja reconhecida a improcedência da autuação quanto às Notas Fiscais Notas Fiscais nºs 27968, 119450, 203910, 99755;
4. a nulidade da acusação de descumprimento de obrigação acessória, em virtude da ocorrência de *bis in idem* com a obrigação principal;
5. a improcedência do auto de infração em relação ao exercício de 2006, ou as retificações quanto ao estoque final de mercadorias. No exercício.

Remetidos a este Colegiado, os autos foram, a mim, distribuídos.

Verificado pedido de sustentação oral formulado pelo advogado da autuada, foi solicitado, por esta relatoria, parecer técnico da Procuradoria, nos termos do art. 20, X, do Regimento Interno desta Corte Administrativa, o qual foi exarado às fls. 139/146.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame os recursos hierárquico e voluntário, interpostos contra a decisão de primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000635/2010-24, lavrado em 3/11/2010, contra a empresa em epígrafe, conforme denúncias relatadas.

Preliminar

A recorrente vem arguir a prescrição intercorrente do presente auto de infração, nos termos do art. 156, V, do CTN e art. 5º, LXXVIII, da CF, sob o argumento de que o processo ficou inerte por mais de 5 (cinco) anos.

Com finalidade de aprimorar o sistema processual, visando uma prestação jurisdicional mais ágil e célere, foi acrescentado o inciso LXXVIII, ao art. 5º da Constituição Federal, o denominado princípio da razoabilidade dos prazos processuais, assegurando a previsão para o estabelecimento de prazos razoáveis para a duração dos processos administrativos, *verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

O assunto tem suscitado acirrados debates entre os que são favoráveis à aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário e os que manifestam posicionamento contrário ao instituto, a jurisprudência dominante tem se mostrado contrária à sua aplicação, sob o argumento de que o prazo prescricional só começa a fluir a partir da decisão administrativa final.

Trilhando a linha minoritária, o Governo Federal promulgou a Lei nº 11.457/07, onde está previsto o prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias para o proferimento de decisões no âmbito administrativo, vejamos o dispositivo:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

No caso do Estado da Paraíba, não houve a edição de qualquer Lei ou Decreto que viesse a tratar do assunto, inexistindo, portanto, qualquer previsão legal para a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário estadual.

Assim, o processo administrativo tributário estadual fica adstrito, apenas, aos comandos do art. 151, III, do CTN, que prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos casos de impetração de reclamações ou recursos, por parte do sujeito passivo.

Seguindo esta linha, a Procuradora, Rachel Lucena Trindade, opinou pela inexistência de prescrição intercorrente, no processo administrativo tributário estadual, sob o argumento de que a impugnação ou recurso administrativo durante o prazo de pagamento do tributo, suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo a fixação do início do prazo prescricional, como prevê o art. 151, III, do CTN, *verbis*:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...);

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

Destacamos, abaixo, o posicionamento jurisprudencial contrário à aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário.

TRF – 5 - APELREEX Apelação / Reexame Necessário REEX 81915820124058400 (TRF-5)

Ementa: **TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INAPLICABILIDADE. ART. 151 , III , DO CTN . CERCEAMENTO DE DEFESA EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO. REQUERIMENTO DE MÉRITO NÃO APRECIADO NO PRIMEIRO GRAU DE JURISDIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO PELO TRIBUNAL. 1. Não se há que falar em ocorrência de **prescrição intercorrente** em sede de **processo administrativo** fiscal, por ausência de previsão legal. **No** lapso temporal que permeia o lançamento e a solução **administrativa** não corre nem o prazo decadencial nem o prescricional, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até a notificação da decisão **administrativa**, nos termos do art. 151 , III , do CTN , a qual, **no** caso em comento, ocorreu em 04/09/2012. Exsurge, pois, inequívoca a inoccorrência de **prescrição** na hipótese. 2. Não cabe à instância recursal decidir, ao menos **no** âmbito desta apelação, acerca da legalidade ou não da decisão **administrativa** que decretou a revelia do apelado, com a análise da prova documental acostada, haja vista que a sentença vergastada limitou sua fundamentação à **prescrição intercorrente**. Por esta razão, qualquer manifestação nesta seara acarretaria supressão de instância, o que não é permitido pelo**

ordenamento jurídico pátrio, uma vez que implicaria na violação ao princípio do juiz natural. 3. Apelação e remessa oficial parcialmente providas, para determinar o retorno dos autos ao juízo de origem, a fim de que analise os demais pedidos exordiais.

Processo AGV 70055149686 RS

AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSTERGAÇÃO DA [CONSTITUIÇÃO](#) DEFINITIVA. ARTS. [151](#), [III](#), E [174](#) DO [CTN](#).

A prescrição não corre enquanto se mantém suspensa a exigibilidade do crédito tributário. O inciso [III](#) do art. [151](#) do [Código Tributário Nacional](#) dita que "suspendem a exigibilidade do crédito tributário: as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo". A interposição do recurso administrativo, portanto, suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o decurso do prazo prescricional, uma vez que apenas volta a ser contado a partir da decisão final e consequente [constituição](#) definitiva do débito (art. [174](#) do [Código Tributário Nacional](#)). AGRAVO DESPROVIDO. (Agravado Nº 70055149686, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini Bernardi, Julgado em 27/06/2013)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RECURSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E DO PRAZO PRESCRICIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEMORA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

- 1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.*
- 2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. Todavia, a análise, no presente caso, de que ocorreu demora injustificada no encerramento do processo administrativo fiscal capaz de configurar prescrição intercorrente esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.*
- 3. Ademais, nos termos da jurisprudência do STJ, o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art.151, III, do CTN. Assim, somente a partir da notificação do resultado do recurso tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica.*

Agravo regimental improvido.

Convém destacar que este Colegiado já se debruçou sobre o assunto no Acórdão nº 418/2016, de

Relatoria da Conselheira, Nayla Coeli da Costa Brito Carvalho, conforme a seguinte ementa:

Processo nº 130.644.2010-0

Acórdão nº 418/2016

Recurso /VOL/ CRF Nº 837/2014

Recorrente : CAMIL MINÉRIOS LTDA.

Recorrida : GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS - GEJUP.

Preparadora : COLETORIA ESTADUAL DE QUEIMADAS.

Autuante : GILDETT DE MARILLAC ALMEIDA MARINHO DO REGO.

Relatora : CONS^a. NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO.

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO. PRELIMINAR. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. REJEITADA. REDUÇÃO DA MULTA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Não há prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário estadual por falta de previsão legal.

Com a interposição de recurso, ocorre, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do CTN.

A falta de registro das notas fiscais relativas às aquisições de mercadorias é prenúncio de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa não elidida pelo sujeito passivo.

Reduzida a penalidade em razão de Lei mais benéfica para o contribuinte.

Portanto, afasto a preliminar por considerar que não há que se falar em prescrição intercorrente no âmbito administrativo estadual por ausência de previsão normativa específica neste sentido.

Crédito Inexistente

Esta denúncia trata de utilização de crédito fiscal oriundo de pagamentos efetuados pelo contribuinte, conforme demonstrativos (fls. 53-58).

Como se sabe, o aproveitamento do crédito fiscal está condicionado ao valor do imposto consignado no documento fiscal, sendo este o instrumento que comprova a realização da operação, identificando sua natureza, a origem e destino das mercadorias, o regime de tributação e o valor da operação com o respectivo destaque do imposto, que será o valor a ser compensado como crédito fiscal, na forma do art. 77, do RICMS/PB, abaixo transcrito:

Art. 77. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos neste Regulamento.

Em primeira instância, o julgador singular improcedeu a acusação, em razão da decadência dos valores relativos aos períodos de 1/2005, 2/2005 e 5/2005, bem como julgou nula a acusação relativa ao exercício de 1/2009, por vício formal, vislumbrando que o fato narrado na inicial trata de utilização indevida de créditos fiscais e não de créditos inexistentes e improcedes e improcedente o apurado no período de 2/2009, por não vislumbrar irregularidades no referido exercício.

De pronto, é fato inconteste que os valores relativos aos períodos 1/2005, 2/2005 e 5/2005, foram alcançados pela decadência, nos termos previstos no art. 150, §4º, do CTN e no art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, reproduzidos abaixo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.

§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador.

O lançamento fiscal teve como finalidade a recuperação do imposto declarado e não recolhido pelo contribuinte, em decorrência da utilização de créditos irregulares na apuração dos valores referentes aos fatos geradores de cada período, o que conduz à aplicação dos dispositivos acima mencionados.

Logo, tendo o Auto de Infração se consolidado em 1º/12/2012, com a ciência da autuada, os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2005, para a presente infração, já não eram mais passíveis de retificação pelo Fisco, por estarem alcançados pela decadência, em vista do exposto nos artigos 150, §4º, do CTN e 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, supramencionados.

Com relação aos demais períodos, dirijo da instância prima no que tange à nulidade relativa ao exercício de 1/2009, entendendo que a denúncia não possui vícios de forma, estando perfeitamente delineada nos autos, permitindo, com clareza, a análise do mérito da acusação quanto aos períodos de 1/2009 e 2/2009.

Feitas essas considerações, cabe destacar que, conforme assentamentos nos arquivos da Secretaria, no período de 1/1/2009 a 1/1/2011, o contribuinte figurava com o regime de pagamento normal.

Assim, o crédito glosado pela fiscalização, no período 1/2009, no valor de R\$ 8.431,98, se refere ao recolhimento antecipado do imposto, conforme atesta os documentos arrolados ao processo (fls. 57-58), portanto, foi, corretamente, apropriado pelo contribuinte, como assegura o dispositivo contido no §2º, do art. 106, I, “g”, do RICMS/PB, como se segue:

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

I - antecipadamente:

(...)

g) nas operações e prestações interestaduais com produtos relacionados em Portaria do Secretário de Estado da Receita, promovidas por estabelecimentos comerciais ou contribuintes enquadrados no Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL, para efeitos de recolhimento do ICMS, observado o disposto nos §§ 2º, 3º, 7º e 8º;

(...)

*§ 2º O recolhimento previsto na alínea “g”, do inciso I, será o resultante da aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o valor total da nota fiscal ou valor de pauta fiscal, inclusive IPI, quando for o caso, seguro, transporte e outras despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, deduzindo-se o imposto relativo à operação própria, **assegurada a utilização do crédito fiscal: (g.n.)**.*

Da mesma forma, no mês de fevereiro de 2009, o contribuinte declarou em GIM que compensou um valor de R\$ 2.158,07 (e não de R\$ 4.184,96, como acusou a fiscalização), relativos a créditos destacados em documentos fiscais nas aquisições de mercadorias, corriqueiramente compensáveis, sem representar, portanto, qualquer irregularidade.

Assim, pelos motivos expostos, decido pela improcedência da acusação.

Falta de Lançamento de Nota Fiscal de Aquisição nos Livros Próprios

Esta denúncia trata de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, pelo fato de o contribuinte ter deixado de efetuar o devido registro, no Livro de Entradas, das Notas Fiscais referentes às compras de mercadorias realizadas nos períodos 09/2007, 03/2008, 04/2008, 12/2008, 03/2009, 04/2009, 08/2009, 10/2009 e 11/2009, conforme demonstrativos (fls. 17, 20 e 24).

Como se sabe, a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas acarreta a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646 do RICMS-PB, abaixo transcrito:

Art. 646 – O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de

saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. (g.n.).

Com efeito, o fato gerador do ICMS se dá de forma indireta, onde a falta do registro de notas fiscais relativas às entradas de mercadorias denota pagamentos realizados com recursos fora do Caixa escritural da empresa, presumindo-se que sejam advindos de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, contrariando os artigos 158, I e 160, I do RICMS/PB, 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;

Note-se que, tratando-se de presunção relativa, cabe ao contribuinte o ônus de provar a não realização do fato gerador presumido.

Mantida a acusação na primeira instância, observo que as Notas fiscais, nºs 112007, 115054, 203911, 131382, 91299, 6241, 164754 e 10402, apontadas pela recorrente como sem lastro probatório, e as de nºs 27968, 119450, 203910, 99755, apontadas como devidamente lançadas, não fazem parte desta denúncia, assim como já verificado pelo julgador monocrático.

Neste sentido, a presente acusação se refere à falta de registros das Notas Fiscais nºs 005685, 004168, 006257 (*fl.* 17), 039611, 151345, 002509, 558898 e 58654 (*fl.* 20), 268347, 467210, 005919, 097334 e 008990 (*f.* 24), cujas cópias estão anexadas às *fls.* 27 a 42 dos autos.

Assim, ratifico a decisão de primeira instância por entender que se procedeu conforme a legislação de regência e as provas contidas nos autos.

Falta de Lançamento de Notas Fiscais no Livro de Entradas.

Trata-se de lançamento fiscal por descumprimento de obrigação acessória, pelo fato de a autuada ter deixado de registrar as operações de aquisição de mercadorias, no Livro Registro de Entradas, nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, conforme (fls. 17, 20 e 24).

A acusação tem respaldo no art. 119, do RICMS/PB, que estabelece a obrigação de os contribuintes efetuarem a escrituração dos livros fiscais, enquanto o art. 276, do mesmo regulamento, disciplina os procedimentos a serem adotados na escrituração dos livros fiscais, vejamos os dispositivos:

Art. 119. São obrigações do contribuinte:

(...)

VIII - escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes dos Capítulos próprios deste Regulamento;

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.

§ 1º Serão também escriturados os documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias que não transitarem pelo estabelecimento adquirente.

§ 2º Os lançamentos serão feitos um a um, em ordem cronológica das utilizações dos serviços ou das entradas efetivas no estabelecimento ou da data da aquisição ou do desembaraço aduaneiro, na hipótese do parágrafo anterior.

§ 3º Os lançamentos serão feitos, documento por documento, desdobrados em tantas linhas quantas forem às naturezas das operações, segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações, nas colunas próprias, da seguinte forma:

Assim, aqueles que descumprirem tais determinações ficarão sujeitos à penalidade prevista no art. 85, II, da Lei 6.379/96, abaixo reproduzido:

Art. 85. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II – de 03 (três) UFR-PB:

b) aos que, sujeitos a escrita fiscal, não lançarem as notas fiscais correspondentes às mercadorias recebidas ou às prestações efetuadas nos livros fiscais próprios;

Mantida a acusação na instância singular, a recorrente vem alegar a ocorrência de *bis in idem* em razão de a autuação se referir aos mesmos documentos fiscais que foram imputados na autuação anterior de Falta de Lançamento de Nota Fiscal de Aquisição nos Livros Próprios.

Cabe esclarecer que, no Direito tributário, as obrigações se dividem em acessórias e principais, correspondendo, as primeiras, a uma obrigação de dar e, as derradeiras, a uma obrigação de fazer ou deixar de fazer, conforme prevê o art. 113, do CTN, como se segue:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Neste sentido, deve-se ter em mente que, no Direito Tributário a obrigação acessória é completamente independente da obrigação principal, não seguindo a regra do Direito Civil de que o acessório segue o principal.

Para Hugo de Brito Machado, “O ser acessória, em Direito Privado, significa estar ligada a uma outra determinada obrigação, O caráter de acessoriedade manifesta-se entre uma determinada obrigação, dita principal, e uma outra, também determinada, dita acessória. No Direito Tributário não é assim, mas o caráter de acessoriedade não deixa de existir, embora sob outro aspecto”. (Curso de Direito Tributário, 3ª Edição, pag. 124).

Para o eminente jurista, “todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais”, são acessórias, portanto, neste aspecto, embora reconheça não existir “necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória”.

No caso dos autos, o sujeito passivo deixou de escriturar as operações de aquisição de mercadorias, ficando a mercê da aplicação de multa, nos termos da legislação tributária vigente.

Ao mesmo tempo, o fato de deixar de registrar as Notas Fiscais relativas às operações de aquisição de mercadorias fez surgir a presunção de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, conforme prevê o art. 646 do RICMS/PB, acima transcrito.

Como se observa, a obrigação principal de pagar o tributo decorreu do fato de o sujeito passivo ter efetuado vendas de mercadorias tributáveis, ficando sujeito à multa por infração, por não ter cumprido as determinações da legislação tributária, em relação ao recolhimento do tributo. Já a obrigação acessória se materializou pelo fato de o contribuinte ter adquirido mercadorias, fazendo surgir a obrigação de efetuar o devido registro dessas operações no Livro de Entradas, e sujeitando o infrator ao pagamento de multa pelo descumprimento da obrigação, nos termos da legislação.

No mesmo sentido, a Procuradora, Rachel Lucena Trindade, emitiu parecer pela impossibilidade de absorção das penalidades relativas às obrigações acessórias pelas penalidades da obrigação principal, onde ressaltou o caráter autônomo da obrigação acessória em relação à principal (*fls. 144-145*).

Ressalte-se, da mesma forma que na denúncia anterior as Notas Fiscais arroladas pela recorrente não fazem parte do presente lançamento fiscal.

Portanto, tratando-se de fatos geradores completamente distintos, não há a ocorrência de *bis in idem*, como pondera a recorrente, devendo ser mantida a acusação.

Entretanto, com relação à multa imputada, em especial o valor atribuído à UFR-PB, verifico que foram utilizados, indevidamente, aqueles referentes ao mês da lavratura do Auto de Infração, isto é, 11/2010, e não o do mês de referência do fato gerador. Diante disso, corrijo os valores da penalidade conforme planilha abaixo:

Período	Nº de Notas Fiscais	Valor UFR	Multa Acessória (3 UFR)
1/1/2007 a 31/12/2007	3	26,15	235,35

1/1/2008 a 31/12/2008	4	27,83	333,96
1/1/2009 a 31/12/2009	5	28,99	434,85

Levantamento Financeiro

A denúncia trata de diferença tributável, no valor de R\$ 108.402,37, apurada através de Levantamento Financeiro, no exercício de 2005, gerando um ICMS de R\$ 18.428,40, que foi objeto de lançamento no presente auto de infração, conforme demonstrativo (fl. 11).

O método está respaldado na nossa legislação e se consubstancia pelo confronto de todas as receitas da empresa com as despesas operacionais, não operacionais e as disponibilidades em caixa e em bancos, partindo do princípio de que as receitas da empresa devem ser suficientes para satisfazer todos os dispêndios do estabelecimento, assim considerados não apenas a aquisição de mercadorias para a revenda, mas, também, às despesas com pessoal, água, energia, pro labore, materiais de uso e consumo, aluguéis, e outras, inclusive o recolhimento de impostos.

O procedimento é largamente utilizado e aceito como meio de aferição fiscal, estando disciplinado no artigo 643 do RICMS/PB, sendo que as diferenças verificadas denunciam irregularidade por omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção estabelecida no artigo 646 do RICMS, conforme dispositivos transcritos abaixo:

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 esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês

§4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado; (g.n.).

§ 5º Na ausência da escrituração do livro Caixa, que trata o § 3º, para que se possa levar a efeito o demonstrativo financeiro referido no parágrafo anterior, os saldos no início e no final do exercício serão considerados inexistentes.

§ 6º As diferenças verificadas em razão do confronto fiscal denunciam irregularidade, observado o disposto no art. 646.

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto nº 28.259/07).

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

Assim, sendo constatado que as receitas auferidas não foram suficientes para fazer frente às despesas do estabelecimento, nos exercícios considerados, aplica-se a presunção de que a diferença apresentada é decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, restando ao sujeito passivo o direito de provar a improcedência da acusação com documentos que atestem a não ocorrência do fato gerador presumido.

Em primeira instância, o julgador singular considerou que deveria ser abatido do crédito tributário o valor de R\$ 9.042,31, referente ao prejuízo bruto apurado na Conta Mercadorias, no mesmo período, no entanto, não efetuou a devida correção.

Portanto, com os devidos ajustes fica o ICMS a exigir no valor de R\$ 9.386,09.

Ressalte-se que o procedimento não foi questionado pela recorrente, no seu recurso, constituindo-se matéria incontroversa, nos termos do art. 77, §1º, da Lei nº 10.094/2013.

Conta Mercadorias

A denúncia trata de diferença tributável, no valor de R\$ 147.673,20, apurada no exercício de 2006, através do Levantamento da Conta Mercadorias, gerando um ICMS de R\$ 25.104,44, conforme demonstrativo (fl. 13).

O método consiste em verificar se as vendas com mercadorias tributáveis foram suficientes para superar em 30% (trinta por cento) o valor do Custo das Mercadorias Vendidas - CMV, conforme imposto pela legislação, inferindo-se, em caso de negativa, que o contribuinte omitiu receitas pretéritas, denotando vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, como prevê o art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB, abaixo reproduzido:

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

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, 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. (g.n).

Dessa forma, o infrator fica sujeito ao pagamento do imposto por contrariar os artigos 158, I e 160, I, do RICMS/PB, abaixo transcritos:

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;

Como se sabe, o procedimento é largamente utilizado e aceito nos órgãos julgadores administrativos, tornando-se obrigatório, como meio de aferição fiscal, nos termos da legislação em vigor, para os contribuintes que, por não apresentarem escrita contábil regular, ficaram impossibilitados de apurar o lucro real, nos referidos exercícios, ficando então sujeitos a guardar uma margem de vendas, num percentual de 30%, sobre os valores obtidos para o CMV, conforme disciplina o art. 643 do RICMS/PB, *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 esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês

§4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado;

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, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compra e vendas

realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular. (g.n.).

Assim, os contribuintes optantes pelo lucro presumido, que não apresentarem contabilidade regular, estarão sujeitos, pela legislação, ao arbitramento de uma margem de lucro bruto de 30% (trinta por cento), sobre o custo das mercadorias adquiridas.

Mantida a acusação na instância singular, a recorrente aponta erro no valor do estoque final do exercício, trazendo aos autos cópia do Livro de Inventário, onde está registrado o valor de R\$ 289.200,00 (fl. 135).

Acolhendo as razões recursais e procedendo aos ajustes, subsiste uma diferença tributável de R\$ 4.673,20, gerando um ICMS de R\$ 794,44, como abaixo demonstrado:

Diante disso, divirjo da decisão singular, julgando parcialmente procedente a denúncia.

Redução da Multa

No tocante à penalidade, o julgador singular, corretamente, efetuou a sua redução, aplicando o percentual 100% (cem por cento), como prevê o art. 82, V, “a”, e “f”, da Lei nº 6.379/96, como se segue:

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):

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, 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 forma apurada através de levantamento da escrita contábil;

Dessa forma, considero devido o seguinte crédito tributário:

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* do primeiro e *provimento parcial*, do segundo, para alterar os valores da sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente*, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000635/2010-24, lavrado em 3/11/2010, contra a empresa TF COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA., inscrição estadual nº 16.116.693-8, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 29.583,88 (vinte e nove mil, quinhentos e oitenta e três reais e oitenta e oito centavos), sendo R\$ 14.289,58 (quatorze mil, duzentos e oitenta e nove reais e cinquenta e oito centavos), de ICMS, por infringência ao art. 119, VIII c/c art. 272 e arts. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646; todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 15.294,02 (quinze mil, duzentos e noventa e quatro reais e dois centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “a” e “f” e art. 85, II; da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, mantenho cancelado o valor de R\$ 95.463,78, composto de R\$ 47.731,89, de ICMS, e R\$ 47.731,89, de multa por infração e cancelo neste procedimento o montante de R\$ 73.205,03, sendo R\$ 3.699,24, de ICMS, e R\$ 69.505,79, de multa por infração, pelas razões acima expendidas.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Presidente Gildemar Macedo, em 24 de maio de 2018.

THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA
Conselheira Relatora

