



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 1

PROCESSO Nº 0578172017-0

ACÓRDÃO Nº 0435/2022

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: YTABELLA COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI - EPP

2ª Recorrente: YTABELLA COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI - EPP

Advogada: Sr.ª MYRIAM PIRES BENEVIDES GADELHA, inscrita na OAB/PB sob o Nº 21.520 E OUTROS.

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

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

Autuante: WALTER LICÍNIO SOUTO BRANDÃO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS
TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO -
PRESUNÇÃO - ARBITRAMENTO - INAPLICABILIDADE -
LEVANTAMENTO FINANCEIRO - INFRAÇÃO
CONFIGURADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO
PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO
RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
PARCIALMENTE PROVIDOS.

- O arbitramento da base de cálculo é medida excepcional, tendo espaço, tão somente, quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, constatados por meio do Levantamento Financeiro, autoriza, nos termos do artigo 646, parágrafo único do RICMS/PB, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o devido pagamento do imposto. In casu, diante das provas apresentadas pela defesa, restou comprovada a necessidade de exclusão de parte do crédito tributário originalmente lançado.

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



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 2

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 provimento parcial de ambos, para alterar a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000797/2017-39, lavrado em 17 de abril de 2017 em desfavor da empresa YTABELLA COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI - EPP, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 62.952,50 (sessenta e dois mil, novecentos e cinquenta e dois reais e cinquenta centavos), sendo R\$ 31.476,25 (trinta e um mil, quatrocentos e setenta e seis reais e vinte e cinco centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I, 160, I c/c o artigo 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB e R\$ 31.476,25 (trinta e um mil, quatrocentos e setenta e seis reais e vinte e cinco centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 130.987,02 (cento e trinta mil, novecentos e oitenta e sete reais e dois centavos), sendo R\$ 65.493,51 (sessenta e cinco mil, quatrocentos e noventa e três reais e cinquenta e um centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 24 de agosto de 2022.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 3

PROCESSO Nº 0578172017-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: YTABELLA COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI - EPP

2ª Recorrente: YTABELLA COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI - EPP

Advogada: Sr.ª MYRIAM PIRES BENEVIDES GADELHA, inscrita na OAB/PB sob o Nº 21.520 E OUTROS.

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

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

Autuante: WALTER LICÍNIO SOUTO BRANDÃO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS
TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO -
PRESUNÇÃO - ARBITRAMENTO - INAPLICABILIDADE -
LEVANTAMENTO FINANCEIRO - INFRAÇÃO
CONFIGURADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO
PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO
RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
PARCIALMENTE PROVIDOS.

- O arbitramento da base de cálculo é medida excepcional, tendo espaço, tão somente, quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, constatados por meio do Levantamento Financeiro, autoriza, nos termos do artigo 646, parágrafo único do RICMS/PB, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o devido pagamento do imposto. In casu, diante das provas apresentadas pela defesa, restou comprovada a necessidade de exclusão de parte do crédito tributário originalmente lançado.

RELATÓRIO



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 4

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000797/2017-39, lavrado em 17 de abril de 2017 em desfavor da empresa YTABELLA COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI - EPP, inscrição estadual nº 16.202.383-9, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00012857/2014-73 denuncia o contribuinte de haver cometido a seguinte irregularidade, *ipsis litteris*:

0021 - 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 superaram as receitas auferidas. Irregularidade esta detectada através de Levantamento Financeiro.

Nota Explicativa:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS...2013-2014

Em decorrência deste fato, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte afrontado os artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 646, parágrafo único, do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 193.939,52 (cento e noventa e três mil, novecentos e trinta e nove reais e cinquenta e dois centavos), sendo R\$ 96.969,76 (noventa e seis mil, novecentos e sessenta e nove reais e setenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 96.969,76 (noventa e seis mil, novecentos e sessenta e nove reais e setenta e seis centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 4 a 138.

Depois de cientificada da autuação em 26 de abril de 2017, a autuada protocolou, em 24 de maio de 2017, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) O auditor fiscal responsável pela autuação não considerou todos os aportes realizados na empresa no ano de 2013, os quais totalizaram R\$ 344.523,42 (trezentos e quarenta e quatro mil, quinhentos e vinte e três reais e quarenta e dois centavos). Para o referido exercício, a fiscalização computou apenas R\$ 184.371,42 (cento e oitenta e quatro mil, trezentos e setenta e um reais e quarenta e dois centavos);
- b) A diferença apurada por meio do resultado industrial decorreu de um erro no livro Registro de Inventário. O equívoco foi originado em razão de a empresa, inadvertidamente, haver lançado o estoque em “sacos” e não em “kg”;
- c) Com relação ao levantamento financeiro de 2014, a auditoria não contemplou, nas linhas de receitas, dois contratos de financiamentos que a



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 5

empresa celebrou com o Banco Volkswagen, no total de R\$ 250.830,00 (duzentos e cinquenta mil, oitocentos e trinta reais).

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal João Lincoln Diniz Borges, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos ementa abaixo reproduzida:

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.
LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES NECESSÁRIOS.
PARCIALIDADE.

- A lavratura do auto de infração foi procedida consoante às cautelas da lei, atendendo aos requisitos formais, essenciais à sua validade, oportunizando-se ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo.

- É pacífico o entendimento acerca da existência de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, quando se constatar a ocorrência de despesas que superam as receitas declaradas, via levantamento financeiro, no entanto, no caso concreto dos autos, padeceu parte da exigência fiscal apurada sobre o exercício de 2013, diante da constatação de uma premissa equivocada que foi lastreada em uma presunção sobre outra presunção legal sobre aquisição de matéria prima sem documentação fiscal apurada como despesa, cabendo sua exclusão no confronto fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE

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

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 10 de janeiro de 2020 e inconformado com os termos da sentença que fixou o crédito tributário em R\$ 136.598,16 (cento e trinta e seis mil, quinhentos e noventa e oito reais e dezesseis centavos), o sujeito passivo apresentou, em 10 de fevereiro de 2020, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por meio do qual advoga que:

- a) As despesas efetuadas pela empresa têm receita de origem comprovada, a saber: empréstimos bancários para aquisição de maquinário e aportes feitos pelo sócio. A fonte destes recursos foi devidamente comprovada por intermédio dos documentos juntados à impugnação;
- b) Entendeu o julgador fiscal que os contratos não seriam provas aptas para afastar a presunção (o do sócio, por suposta divergência de valores e por



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 6

não se consubstanciar como prática contábil recomendada; os bancários, por entender que o ingresso dos valores teria sido continuado, e não imediato);

- c) A autuação é nula, na medida em que a técnica utilizada para arbitramento da base de cálculo do tributo foi equivocada. Segundo a Lei nº 6.379/96 e o RICMS/PB, apenas a técnica denominada Conta Mercadorias poderia ser utilizada na situação. Sobre o tema, apresenta um trecho do Acórdão nº 546/2019;
- d) Os argumentos apresentados pelo julgador singular não são suficientes para afastar as provas ofertadas pela defesa, uma vez que *“uma prática fiscal não recomendada pela boa técnica contábil”* não implica ilegalidade;
- e) O fato de o contribuinte não haver declarado todo o montante do empréstimo em seu Imposto de Renda Pessoa Física não significa que a transferência não ocorrera;
- f) O aporte de capital realizado pelo sócio na empresa representa ato lícito;
- g) No caso do empréstimo bancário, a data para amortização nele referenciada está relacionada à obrigação de a recorrente pagar ao banco e não para o banco proceder ao empréstimo;
- h) Para demonstrar o alegado, faz-se juntada das notas fiscais dos bens adquiridos, que também estão escrituradas no livro Caixa;
- i) Na peça acusatória, houve a inserção indevida do sócio da empresa como corresponsável. Além de não constar qualquer embasamento legal que justifique tal inclusão, este fato configura grave violação ao princípio da autonomia patrimonial, bem como afronta o contraditório e a ampla defesa, na medida em que não houve qualquer notificação para que o sócio pudesse apresentar sua defesa nos autos.

Ao final, a recorrente requer:

- a) Seja declarada a improcedência do Auto de Infração em tela;
- b) A juntada posterior de documentos;
- c) Caso se mantenha a exigência fiscal, a exclusão do sócio do polo passivo da obrigação tributária;



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 7

- d) Que todas as intimações sejam expedidas em nome das advogadas Myriam Pires Benevides Gadelha e Hosana Karolyne Figueiredo Patrício;
- e) A produção de todas as provas em direito admitidas;
- f) A realização de sustentação oral.

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 consignado às fls. 267, remeti os autos à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico acerca da legalidade dos lançamentos, nos termos do art. 20, X, da Portaria GSER nº 080/2021 (Regimento do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba).

Eis o relatório.

VOTO

A *quaestio juris* versa sobre a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, formalizada contra a empresa YTABELLA COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI - EPP, detectada por meio de Levantamentos Financeiros nos exercícios de 2013 e 2014.

DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE

Em preliminar, a recorrente argui a nulidade do procedimento fiscal pelo fato de que “*a técnica utilizada para arbitramento da base de cálculo do tributo foi equivocada, qual seja, levantamento financeiro.*” Na sequência, afirma que, de acordo com a Lei nº 6.379/96 e o RICMS/PB, “*apenas a técnica de Conta Mercadoria é que poderia ser utilizada na situação.*”

Embasando seus argumentos, reproduz uma passagem do Acórdão nº 546/2019 do CRF-PB.

De início, sobre o tema, dois pontos merecem destaque:



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 8

1. O Acórdão nº 546/2019 não apresenta o extrato citado pela recorrente às fls. 262 e 263. O trecho reproduzido no recurso voluntário se encontra no Acórdão nº 540/2019;
2. O argumento recursal está amparado em tese apresentada em voto divergente, que não foi acolhida pela maioria do Tribunal Pleno Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba. Senão vejamos:

Acórdão nº 540/2019:

Processo nº 1160512015-4

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTOS DE PORCESSOS FISCAIS-GEJUP

1ª Recorrida: UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA.

2ª Recorrente: UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA.

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ

Autuante: NEUMA OLIVEIRA RIOS

Relator: CONS. SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

Relatora voto divergente: CONS.ª MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE – NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS – INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO – RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a ocorrência de compras efetuadas com receita de origem não comprovada, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. *In casu*, o contribuinte trouxe elementos que evidenciaram a insubsistência parcial da acusação, fazendo sucumbir parcela significativa do crédito tributário originalmente lançado. Ajuste realizado.

- A exigência de ICMS em operação de saída não se sustenta quando comprovado que, não obstante a nota fiscal de venda ter sido emitida, o fato gerador não se efetivou, em razão de a operação haver sido anulada com a emissão de nota fiscal de entrada.

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

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria e **de acordo com o voto do relator do voto original**, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovemento do primeiro e provimento



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 9

parcial do segundo, para alterar, quanto aos valores, a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001293/2015-74, lavrado em 11 de agosto de 2015 contra a empresa UNIDAS VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 49.002,60 (quarenta e nove mil, dois reais e sessenta centavos), sendo R\$ 24.501,30 (vinte e quatro mil, quinhentos e um reais e trinta centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I; 160, I c/c 646, todos do RICMS/PB e R\$ 24.501,30 (vinte e quatro mil, quinhentos e um reais e trinta centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancela, por indevido, o montante de R\$ 782.436,50 (setecentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e trinta e seis reais e cinquenta centavos), sendo R\$ 400.825,99 (quatrocentos mil, oitocentos e vinte e cinco reais e noventa e nove centavos) de ICMS e R\$ 381.610,51 (trezentos e oitenta e um mil, seiscentos e dez reais e cinquenta e um centavos) de multas por infração. (g. n.)

Para que não parem dúvidas acerca da matéria, importa assinalarmos que as hipóteses de arbitramento da base de cálculo devem obedecer ao que estabelecem os artigos 18 e 23 da Lei nº 6.379/96¹, cujo teor reproduzo a seguir:

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé às declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 23. 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. 18:

I - não exibição, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à comprovação do valor real da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - fundada suspeita de que os documentos e livros fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;

III - declaração nos documentos fiscais, sem motivo justificado, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias ou dos serviços;

IV - transporte ou estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais.

¹ Redações vigentes à época dos fatos geradores.



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 10

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

I - o preço constante de pautas elaboradas pela Secretaria de Estado da Receita;

II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

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 Regulamento;

IV - o preço nunca inferior ao custo dos produtos fabricados ou vendidos, conforme o caso, nos termos do Regulamento, em se tratando de saída de mercadorias de estabelecimentos industriais;

V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar, expressamente, em qualquer um deles.

A manifestação apresentada pela recorrente, em que pese trazer à baila questões que exigem uma análise mais acurada, subverte toda a lógica das presunções previstas na legislação tributária do Estado da Paraíba.

Este assunto, registre-se, já fora enfrentado pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, tendo sido prolatados diversos acórdãos contrários à tese defendida pela autuada.

Vejam, a título exemplificativo, o seguinte fragmento do Acórdão nº 467/2020 da lavra deste mesmo relator:

“Com efeito, da leitura das disposições acima, extrai-se, sem maiores esforços hermenêuticos, que o arbitramento da base de cálculo do ICMS somente pode ser convalidado quando atendidas as condições estabelecidas nos artigos 18 e 23 da Lei nº 6.379/96.

Em apertada síntese, podemos inferir que se trata de medida excepcional, tendo espaço, tão somente, quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Antes de tratarmos a respeito da base de cálculo para o caso em exame, é imperioso atentarmos para o fato que motivou a lavratura da peça acusatória em análise. Não podemos olvidar que, conforme já registrado, o contribuinte está sendo denunciado por haver omitido saídas de mercadorias tributáveis, situação essa autorizada em razão de haver sido detectada a falta de registro de documentos fiscais nos livros próprios da empresa, bem como pela identificação de diferenças tributáveis nos Levantamentos Financeiros dos exercícios autuados.



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 11

Pois bem. Não obstante a defesa afirmar que a autoridade fiscal deveria realizar o arbitramento da base de cálculo das operações presumidas com base nos critérios estabelecidos no parágrafo único do artigo 23 da Lei nº 6.379/96, entendemos que, para o caso em apreço, tal recurso se mostra inaplicável.

É essencial compreendermos que o arbitramento só se legitima quando os valores (ou os preços) sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Dito isto, observemos que os valores que serviram de base de cálculo para a apuração do crédito tributário são exatamente os valores das notas fiscais não escrituradas (no caso da primeira denúncia), bem como os saldos deficitários apurados nos Levantamentos Financeiros (segunda acusação).

E não poderia ser diferente, uma vez que o que se busca alcançar são os montantes das vendas omitidas que possibilitaram (i) a aquisição das mercadorias acobertadas pelos documentos fiscais não escriturados pela empresa e (ii) a realização dos pagamentos dos saldos deficitários identificados nos Levantamentos Financeiros.”

Considerando os fatos expostos, é possível inferir que não caberia à fiscalização proceder a qualquer tipo de arbitramento, porquanto os valores que serviram de base de cálculo para a apuração do crédito tributário são exatamente as diferenças tributáveis identificadas nas planilhas anexadas às fls. 30 e 32 (exercícios de 2013 e 2014, respectivamente).

E não poderia ser diferente, uma vez que o que se buscou alcançar foram os montantes das vendas omitidas que possibilitaram a realização dos pagamentos dos saldos deficitários identificados nos Levantamentos Financeiros.

Diante deste cenário, não caberia à fiscalização lançar mão de arbitramento, vez que ausentes as condições estabelecidas nos incisos do artigo 23 da Lei nº 6.379/96, pois a denúncia não se constitui expressão de fundada suspeita de que os dados registrados nos Levantamentos Financeiros não refletem o valor real da operação, o que afasta, *ipso facto*, a possibilidade de arbitramento, nos termos do art. 23, II, da Lei nº 6.379/96.

No aludido acórdão paradigma, ainda restou consignado que:

“O silogismo dialético da recorrente, caso prosperasse, traria, como consequência imediata, a impossibilidade prática de se autuar qualquer contribuinte, no âmbito da legislação do ICMS do Estado da Paraíba, com base nas presunções de que tratam os artigos 3º, §§ 8º e 9º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB, à exceção da Conta Mercadorias.”



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 12

Portanto, não há como se extrair entendimento diverso daquele já consolidado em relação aos valores das vendas omitidas para efeito de aplicação das presunções relativas previstas no ordenamento jurídico do Estado da Paraíba. Da mesma forma que, no caso em exame, a receita omitida corresponde às diferenças positivas entre o somatório das despesas e o total das receitas nos períodos; no caso do pagamento extra caixa, são os valores dos desembolsos não registrados no Caixa; em se tratando de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, os valores dos documentos fiscais, etc.

No caso em apreciação, conforme já demonstrado, a fiscalização não realizou o lançamento em razão de haver fundada suspeita de que os documentos e livros fiscais não refletem os valores reais das operações ou das prestações, pois não houve desconsideração de nenhum documento, livro ou declaração prestada pelo contribuinte. O que se detectou, em verdade, foram situações que ficaram à margem da tributação para as quais sequer houve emissão de documentos fiscais.

A presunção, ou seja, a compreensão lógica que se extrai de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido não se limita ao fato em si. Ela alcança outros elementos a ele intrinsecamente associados, a exemplo da diferença tributável apurada nos levantamentos financeiros para a formação da base de cálculo do fato presumido. Sendo assim, para o caso em comento, não poderia o auditor fiscal lançar mão de qualquer tipo de arbitramento.

Ao destacarmos a expressão “para formação da base de cálculo” no parágrafo anterior, buscamos chamar atenção para um assunto sobre o qual já nos posicionamos em outras oportunidades e que merece atenção especial por parte desta corte. Trata-se da inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio imposto (*gross up*).

Defendemos que, em todos os casos de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, a base de cálculo não é o valor omitido, mas deve ser calculado a partir deste, incluindo-se o ICMS na sua base de cálculo.

Para melhor compreensão, observemos as seguintes situações hipotéticas:

- a) Um contribuinte realiza venda de mercadorias acobertadas por nota fiscal no valor total de R\$ 100,00 (cem reais); enquanto outro realiza operação idêntica, porém sem emissão de documentação fiscal;
- b) Os produtos são sujeitos à tributação normal, sobre a qual incide a alíquota de 18% (dezoito por cento).

No primeiro caso, o contribuinte destaca o ICMS no valor de R\$ 18,00 (dezoito reais) e, considerando que o montante do imposto integra a sua base de cálculo, por



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 13

força do comando insculpido no artigo 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96², havemos de concluir que o valor da mercadoria corresponde a R\$ 82,00 (oitenta e dois reais).

Na situação em que não há emissão de nota fiscal, esta lógica resta prejudicada, pois não há como se concluir que o valor do imposto está contido no valor da venda. Destarte, na venda realizada no montante de R\$ 100,00 (cem reais), ao se aplicar diretamente a alíquota sobre o valor omitido, o ICMS está sendo calculado “por fora”.

Na primeira hipótese, a alíquota efetiva foi de 21,95% (vinte e um inteiros e noventa e cinco centésimos por cento). Já na segunda, correspondeu a 18% (dezoito por cento).

Em assim sendo, não deveria o Fisco exigir do contribuinte que omitiu receitas o ICMS “por fora”, sob pena de se instituir tratamento diferenciado (e mais favorável) àquele que se mostra em situação irregular.

No caso do exemplo anterior, a base de cálculo do imposto deveria ser R\$ 121,95 (cento e vinte e um reais e noventa e cinco centavos), valor este resultante da seguinte operação:

$R\$ 100,00 / (0,82) = R\$ 121,95$, sendo:

R\$ 100,00 → valor das mercadorias vendidas;

0,82 → diferença entre a unidade e a alíquota interna (1-alíq. interna)

O raciocínio, convém anotarmos, não foge à regra do ICMS. Muito pelo contrário. Este procedimento é aplicável a situações já bastante conhecidas, a exemplo do cálculo do ICMS Importação e do ICMS Diferido do etanol anidro, quando adquirido em outra Unidade da Federação.

Considerando todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

Feito o registro, passemos ao mérito.

² Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;



0021 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS –
LEVANTAMENTO FINANCEIRO

O Levantamento Financeiro é uma técnica de auditoria largamente aplicada que tem, como objetivo, analisar se houve equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos e o total das receitas auferidas no mesmo exercício, servindo para efeito de aferição da regularidade das operações e/ou prestações realizadas pelos contribuintes, conforme disposto no artigo 643, § 4º, I, do RICMS/PB:

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.

(...)

§ 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:

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

Caracterizada a ocorrência de resultado deficitário nos períodos auditados, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis, nos termos do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB:

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

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

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

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 15

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

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

Com efeito, o fato gerador do ICMS se dá de forma indireta, vez que a diferença tributável apurada indica, presumivelmente, a existência de pagamentos realizados com recursos fora do caixa escritural da empresa, advindos, no caso concreto, de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, contrariando os artigos 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB, *in verbis*:

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

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Nesta esteira, considerando haver o contribuinte infringido a legislação tributária, o auditor fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração em tela, propôs, como medida punitiva, a aplicação da multa insculpida no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 16

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;

Preambularmente, cumpre-nos destacar que a análise meritória será realizada de forma segmentada, ou seja, primeiramente enfrentaremos o recurso de ofício (as razões de decidir da instância prima que reduziram o crédito tributário originalmente lançado) e, em seguida, as questões abordadas no recurso voluntário.

RECURSO DE OFÍCIO

Registre-se que serão objeto de exame os motivos que levaram ao cancelamento de parte dos créditos tributários do exercício de 2013.

Na sentença exarada pela instância prima, o julgador fiscal afastou parte do crédito tributário relacionado ao exercício de 2013 com base nos fundamentos abaixo reproduzidos:

“No tocante às despesas apuradas, reconheço a legitimidade de todos os valores detectados, com exceção do item ENTRADAS DE MAT. PRIMA SEM NF DETECTADO NO RESULT. IND. no valor de R\$ 168.651,08, visto que este montante apurado não se sustenta em prova material para efeito de consideração de uma despesa efetivamente ocorrida, dado que remota [sic] a valores oriundos das matérias-primas negativadas da produção industrial no valor de R\$ 187.939,18, resultante de outra técnica fiscal aplicada pela fiscalização não objeto de denúncia fiscal e que na ótica da auditoria foram presumidamente de compra de mercadorias sem nota fiscal.

Em verdade, não comungo com a conclusão da fiscalização, visto se tratar de uma premissa equivocada, lastreada em uma presunção sobre outra presunção legal, visto partir do campo hipotético de uma produção industrial não comprovada para deduzir despesas com compras de matérias-primas sem documentação fiscal, através de uma técnica do Resultado Industrial refletida sobre o comportamento financeiro do contribuinte, portanto, sem segurança jurídica e sem respaldo nos manuais de fiscalização recomendados.”

Por seu turno, o agente fazendário, na informação fiscal por ele prestada às fls. 136, bem como na Apuração do Resultado Industrial juntado às fls. 26, destaca que:



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 17

“Através da composição de matéria-prima aplicada, deduz-se que foram detectadas R\$ 187.939,18 de compra do produto sem Nota Fiscal ou sem os respectivos registros de entradas ou declaração. Desse valor (187.939,18), foram deduzidos R\$ 22.633,10 referentes às NFs de Entradas Não registradas/lançadas de matérias-primas, detectadas na auditoria de NFs de Entrada não Lançadas, totalizando o valor final de R\$ 165.308,08, o qual vai ser inserido na auditoria do Levantamento Financeiro.

NFs de Ent. Não-lançadas deduzidas do valor acima citado: 2233/3886/17664/544/14288/5976/29195/12002/29664/29697 (...).”

Assiste razão ao julgador singular quando afirma que o resultado da matéria-prima identificado na Apuração do Resultado Industrial não pode ser trasladado para o levantamento financeiro, sob pena de trazer incerteza e iliquidez ao crédito tributário.

Em que pese o acerto na fundamentação manifestada na decisão singular, entendo que não poderia ter sido excluído todo o montante alocado na rubrica “*Entradas de Mat. Prima sem NF detectado no Resultado Industrial + NFs de entradas não lançadas*”, uma vez que parte do total nela registrado representa despesas com notas fiscais não registradas nos livros próprios, ou seja, valores que não estão contabilizados em qualquer outro campo do levantamento financeiro.

Dito isto, devem ser recuperados os totais relativos aos documentos fiscais não lançados que não foram excluídos pela autoridade fiscal (*vide* informação às fls. 136), a saber: notas fiscais nº 2.234 e 1.111, nas quantias de R\$ 3.392,00 e R\$ 150,00, respectivamente).

Ocorre que o somatório dos valores totais destes documentos perfaz R\$ 3.542,00 (três mil, quinhentos e quarenta e dois reais) e, segundo a Informação Fiscal, foi incluído, no levantamento financeiro, o montante de R\$ 3.345,00 (três mil, trezentos e quarenta e cinco reais), sendo este o valor a ser considerado, uma vez que a majoração do crédito tributário não pode ser realizada pelas instâncias administrativas de julgamento.

03 de Fevereiro de 1832

RECURSO VOLUNTÁRIO

Valendo-se do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, o sujeito passivo afirma que a origem dos recursos utilizados para fazer frente às despesas dos exercícios de 2013 e 2014 é lícita, tendo sido obtidos mediante aportes do sócio e empréstimos bancários para aquisição de maquinário.



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 18

Relevante registrarmos que, em 9 de agosto de 2016, a atuada foi notificada³ para, dentre outras exigências, apresentar:

- a) O contrato de empréstimo do recurso liberado na Agência 185 do Banco do Nordeste, identificando a forma de quitação, o número de parcelas e o valor;
- b) Cópias das declarações do IRPF do Sr. Tiago Fernandes Gondim Costa e extratos da conta Banco do Brasil (Agência 3396-0, conta 26055-X);
- c) Cópias de todos os contratos de empréstimos ocorridos nos anos de 2012 a 2014, tendo em vista a necessidade de se confirmar a regularidade de todas as operações registradas nos livros Caixa.

Em outra oportunidade - 16 de agosto de 2016 -, a empresa recebeu outra notificação⁴ para que apresentasse as informações que permitissem identificar a origem e a legalidade dos recursos registrados na conta Caixa nos anos de 2012 a 2014 (contas 11101.0001; 11102.0001; 11102.0002; 11102.0003; 24101.0004, etc.), bem como os documentos que justificassem o ingresso de recursos dos sócios (Sr. Tiago Fernandes Gondim Costa e Sr. Guilherme Rodrigues Fernandes).

Após cotejar as informações prestadas pela denunciada, o auditor fiscal reconheceu a comprovação da origem de R\$ 184.371,42 (cento e oitenta e quatro mil, trezentos e setenta e um reais e quarenta e dois centavos) em 2013 e de R\$ 108.100,00 (cento e oito mil e cem reais) em 2014, a título de “Aportes para Aumento de Capital e Empréstimos”, conforme demonstrado nas tabelas inseridas às fls. 130 e 131, respectivamente.

Também reconheceu legítimo o ingresso dos empréstimos realizados pela empresa com o Banco Nordeste, no valor de R\$ 534.874,20 (quinhentos e trinta e quatro mil, oitocentos e setenta e quatro reais e vinte centavos), fazendo constar esta informação em campo próprio da coluna “Receitas” do levantamento financeiro do exercício de 2013.

Após examinar o caderno processual, o julgador monocrático ratificou o procedimento fiscal com os seguintes fundamentos:

“Quanto à alegação de que a fiscalização não considerou os aportes realizados na empresa no valor de R\$ 241.511,42 de banco e caixa e o valor de R\$ 103.012,00, feito pelo sócio TIAGO FERNANDES GONDIM para pagamento direto a dois fornecedores, vejo haver confusão dos fatos, uma vez que

³ Cópia anexada às fls. 42 e 43.

⁴ Cópia juntada às fls. 40.



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 19

diferentemente do alegado a fiscalização considerou os aportes de aumento de capital da empresa, bem como recursos disponibilizados pelo citado sócio em diversos contratos de mútuo firmados ao longo do exercício dos exercícios dos 2013 e 2014, situação que contraria a tese de falta de consideração de aportes financeiros.

Acerca do argumento de ocorreu pagamento direto a dois fornecedores no valor de R\$ 103.012,00 pelo sócio TIAGO FERNANDES GONDIM, entendo que este fato evidencia uma prática fiscal não recomendada pela boa técnica contábil, passível de detecção de outra irregularidade fiscal de pagamento extracaixa, visto que a legislação tributária não autoriza a realização de pagamento de despesas da empresa diretamente pelos sócios sem lastro da origem dos recursos empregados e contabilizados na escrituração própria, uma vez que o montante informado não se relaciona com os valores declarados na Declaração do IRPF 2013 do citado sócio que foi de apenas R\$ 17.111,42, conforme informativo de bens e direitos do Imposto de Renda, Ano-Calendário de 2013 às fls. 199 dos autos.

Nesse contexto, todos os recursos financeiros legitimamente comprovados de empréstimos e aportes de capital dos sócios foram considerados pela fiscalização no confronto fiscal, situação evidenciada na coluna de receitas no item B. NORDESTE AG. 185 C/C 08675-9 EMPRÉSTIMO no valor de R\$ 534.874,20 e da rubrica APORTE PARA AUMENTO DE CAPITAL no valor de R\$ 184.371,42, constante no demonstrativo financeiro.” (g. n.)

A decisão singular, no tocante à matéria acima delineada, não merece reparos.

De fato, o que se observa é que a fiscalização não deixou de considerar os aportes e os empréstimos para os quais identificara a origem dos recursos, tendo acolhido aqueles para os quais foram apresentados documentos que os acobertaram.

No caso específico dos pagamentos realizados diretamente pelo sócio da empresa, o posicionamento da instância prima a respeito do tema se encontra alinhado à jurisprudência pacífica desta Corte, conforme se pode observar na passagem do Acórdão nº 117/2022 a seguir reproduzido:

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

Transferências de empresários (pessoa física), sócios ou de quaisquer outras pessoas para a conta de contribuintes do ICMS somente podem ser alçadas à condição de regulares (e com isso afastar a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis) quando amparadas em documentos hábeis.”



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 20

Em seu favor, a recorrente afirma que a fonte dos recursos (empréstimos e aportes) foi devidamente comprovada por intermédio dos documentos juntados à impugnação.

Pois bem. Em anexo à manifestação do contribuinte na instância *a quo*, foram trazidas cópias de diversos documentos (a exemplo do livro Caixa, declarações de IRPF de sócios, contratos de crédito, DANFES, recibos, etc.).

A partir deste ponto, convém realizarmos a análise documental “por exercício”.

No que concerne ao ano de 2013, o conjunto probatório não é suficiente para dar suporte ao argumento da defesa, uma vez que o somatório dos recursos trazidos aos autos pela denunciada é inclusive inferior àquele considerado pelo auditor fiscal no levantamento financeiro, com base nos documentos a ele apresentados.

Não podemos olvidar que os lançamentos no livro Caixa são insuficientes para comprovar a origem dos recursos, motivo pelo qual a fiscalização notificou o contribuinte em duas oportunidades para que justificasse e apresentasse os documentos necessários para validar os lançamentos à débito na conta Caixa.

Com relação ao exercício de 2014, a atuada requer sejam considerados dois contratos de financiamentos celebrados entre ela e o Banco Volkswagen S/A na quantia total de R\$ 250.830,00 (duzentos e cinquenta mil, oitocentos e trinta reais)⁵, que teriam servido de pagamentos na compra de um caminhão e de um guindaste.

Este argumento não fora acatado pelo julgador fiscal pelos seguintes motivos:

“Pois bem, após analisar as provas apresentadas pelo contribuinte, em relação ao pedido de inclusão no cômputo das disponibilidades auferidas em 2014, decorrente de FINANCIAMENTOS BANCÁRIOS tomados junto ao BANCO VOLKSWAGEN S/A para AQUISIÇÃO DE 01 (UM) VEÍCULO CAMINHÃO e de 01 (UM) GUINDASTE INDUSTRIAL, vejo que as operações bancárias não se constituem em uma modalidade de EMPRÉSTIMO DE CAPITAL DE GIRO para aporte de disponibilidades no levantamento financeiro e sim de uma operação de FINANCIAMENTO ESPECÍFICO DE CRÉDITO COM ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA.

Em verdade, verifico haver plena fragilidade no pleito requerido, visto que as operações financeiras são decorrentes de 2 (dois) contratos de financiamentos em 60 parcelas mensais com término de amortização prevista para novembro de 2019, portanto, não houve ingresso de recursos financeiros no exercício de 2014 em conta própria, pois não se trata de empréstimo bancário a disposição.

⁵ Contratos de abertura de crédito fixo com garantia de alienação fiduciária (fls. 211 a 218 e 228 a 235).



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 21

O que se tem como atestar é que, de fato, ocorreu liberação de recursos, porém para destinação de financiamento específico em aquisição de bens e equipamentos para uso da empresa e não para aporte financeiro na modalidade empréstimo – capital de giro ou crédito rotativo diverso, fato este evidenciado nas provas documentais apresentadas pelo contribuinte em sua defesa às fls. 211 a 241 dos autos.” (g. n.)

Não obstante a consistência dos fundamentos exibidos pelo ilustre julgador fiscal, peço vênia para apresentar solução distinta para o caso concreto.

Partindo da premissa de que os financiamentos não representaram ingressos de recursos financeiros na empresa, havemos de concluir, por óbvio, que as aquisições dos itens discriminados nas notas fiscais nº 11501 e 25067 – cujas cópias dos DANFES se encontram às fls. 227 e 241, respectivamente - também não geraram desembolsos diretos por parte da empresa.

No levantamento financeiro de 2014, mais especificamente na rubrica “Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo (Lançadas no Livro Registro de Entradas)”, foi consignado o valor de R\$ 822.136,81 (oitocentos e vinte e dois mil, cento e trinta e seis reais e oitenta e um centavos).

Após consulta ao Sistema ATF da SEFAZ/PB, identificamos que, para o referido período, o contribuinte declarou as seguintes informações (por CFOP):

Informações Econômico-Fiscais (Entradas)		
CFOP	Descrição CFOP	VALOR CONTÁBIL (R\$)
1101	COMPRA PARA INDUSTRIALIZACAO	191.823,00
1102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO	26.619,00
1201	DEVOLUCAO DE VENDA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO	2.813,90
1551	COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	220.176,98
1556	COMPRA DE MATERIAL PARA USO OU CONSUMO	330.854,26
1908	ENTRADA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	1.600,00
2101	COMPRA PARA INDUSTRIALIZACAO	12.811,00
2102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO	20.534,00
2201	DEVOLUCAO DE VENDA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO	5.000,00
2352	AQUISICAO DE SERVICO DE TRANSPORTE POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	8.154,52
2353	AQUISICAO DE SERVICO DE TRANSPORTE POR ESTABELECIMENTO COMERCIAL	2.430,27
2551	COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	149.192,00
2556	COMPRA DE MATERIAL PARA USO OU CONSUMO	121.913,57
2910	ENTRADA DE BONIFICACAO, DOACAO OU BRINDE	9.676,19
2911	ENTRADA DE AMOSTRA GRATIS	34,22

A partir dos dados acima reproduzidos, tem-se que o somatório dos valores contábeis associados aos CFOP 1551, 2551 (compra de bem para o ativo imobilizado), 1556



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 22

e 2556 (compra de material para uso ou consumo) corresponde, exatamente, ao que fora informado pelo agente fazendário no campo “Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo (Lançadas no Livro Registro de Entradas)” do levantamento financeiro de 2014, ou seja, R\$ 822.136,81 (oitocentos e vinte e dois mil, cento e trinta e seis reais e oitenta e um centavos).

No caso específico das aquisições para o ativo imobilizado - ainda em consulta às notas fiscais de aquisição da autuada no Sistema ATF da SEFAZ/PB - identificamos as seguintes operações:

Nota Fiscal nº	CFOP	Data de Emissão	Valor Contábil (R\$)
22	1.551	31/01/2014	5.400,00
447	1.551	06/02/2014	2.450,00
6331	1.551	14/02/2014	1.000,00
169517	1.551	07/04/2014	637,98
430	1.551	19/05/2014	1.800,00
7071	1.551	15/09/2014	889,00
25067	1.551	31/10/2014	200.000,00
1118	1.551	20/11/2014	8.000,00
TOTAL (CFOP 1.551)			220.176,98
9	2.551	03/04/2014	25.250,00
13	2.551	16/04/2014	25.250,00
51	2.551	30/09/2014	19.992,00
11501	2.551	11/11/2014	78.700,00
TOTAL (CFOP 2.551)			149.192,00

A situação acima retratada demonstra que as aquisições vinculadas aos contratos de financiamento realizados com o Banco Volkswagen S/A estão contidas no montante alocado pela fiscalização como despesas do exercício de 2014.

Destarte, considerando que não houve aporte financeiro na empresa para aquisição dos bens relacionados nas notas fiscais nº 25067 e 11501, os valores para pagamento também não foram desembolsados diretamente pelo contribuinte.

Sendo assim, para que haja perfeita correspondência entre as operações de entrada e saída, para elaboração do levantamento financeiro, ou se contabilizam os financiamentos como receitas e as aquisições como despesas ou não se lança nenhuma das duas operações.

De outra forma (assim como observado no caso concreto) ocorrerá, inequivocamente, uma distorção no resultado, de forma que a diferença tributável não representará a realidade dos fatos.

Assim, divergindo da decisão singular, entendo por legítima e justificável a inclusão, na coluna “Receitas” do levantamento financeiro de 2014, do montante de R\$ 250.830,00 (duzentos e cinquenta mil, oitocentos e trinta reais) correspondente aos financiamentos realizados naquele exercício.



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 23

Não tendo sido apontadas quaisquer outras inconsistências no procedimento fiscal além daquelas já enfrentadas, refizemos os levantamentos financeiros de 2013 e 2014 com base nos fundamentos apresentados e obtivemos os seguintes resultados:

EXERCÍCIO - 2013

RECEITAS	VALOR (R\$)	DESPESAS	VALOR (R\$)
Venda de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Vendas).....	120.943,26	Compras de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Compras).....	47.038,16
(-)Duplicatas a Receber no próximo Exercício.....	-	(-)Duplicatas a Pagar no próximo Exercício.....	-
SUB-TOTAL.....	120.943,26	SUB-TOTAL.....	47.038,16
Duplicatas Recebidas do Exercício Anterior.....	-	Duplicatas Pagas Referente o Exercício Anterior.....	-
Empréstimos Bancários Comprovados.....	-	Fretes e Seguros.....	-
Rendimentos de Aplicações Financeiras.....	-	Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo (Lançadas no Lv.Reg.Entradas)	707.115,39
Integralização/Aumento de Capital no Exercício.....	-	Outras Compras p/ Ativo Fixo (Não lançadas no Lv.Reg.Entradas).....	-
Receitas de Venda do Ativo Fixo.....	-	Outras Compras p/ Uso/Consumo (Não lançadas no Lv. Reg. Entradas)	-
Receitas de Serviços Prestados.....	-	Despesas com Impostos (ICMS, ISS, Federal, etc).....	7.227,89
Outras Receitas Comprovadas.....	-	Despesas com Salários, Férias e Rescisões.....	70.250,67
B. NORDESTE A.G. 185 C/C 08675-6 - EMPRÉSTIMO E B. B. S/A	534.874,20	Encargos Trabalhistas (INSS, FGTS, Vl.Transp, Desp. Gerais, etc).....	159.846,60
Saldo Inicial de Caixa.....	6.351,97	Despesas com Pró-Labore, Retiradas e Honorários.....	7.241,04
Saldo Inicial em Bancos C/Corrente.....	23,00	Despesas com Aluguéis e Condomínio.....	-
APORTES PARA AUMENTO DE CAPITAL (VER DIRPF)	184.371,42	Despesas com Energia, Telefone, Água e Esgotos.....	1.985,70
	-	Saldo Final de Caixa.....	7.616,49
	-	Saldo Final em Bancos C/Corrente (BB 002 e Banco do Nordeste 003)....	20.051,31
	-	Outras Despesas (Pgto. de Empréstimos, Etc).....	-
	-	Notas Fiscais de Entrada não Lançadas	3.345,00
TOTAL DAS RECEITAS.....	846.563,85	TOTAL DAS DESPESAS.....	1.031.718,25
(-) Total das Despesas (se menor).....	-	(-)Total das Receitas (se menor).....	846.563,85
(=) Disponibilidade.....	-	(=)Omissão de Vendas.....	185.154,40

DIFERENÇA TRIBUTÁVEL APURADA...	R\$	185.154,40
ICMS DEVIDO ALÍQ. = 17,00%	R\$	31.476,25
MULTA (100%).....	R\$	31.476,25
TOTAL DEVIDO.....	R\$	62.952,50

03 de Fevereiro de 1832



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 24

EXERCÍCIO - 2014

RECEITAS	VALOR (R\$)	DESPESAS	VALOR (R\$)
Venda de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Vendas).....	1.156.748,58	Compras de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Compras).....	260.811,79
(-)Duplicatas a Receber no próximo Exercício.....	-	(-)Duplicatas a Pagar no próximo Exercício.....	-
SUB-TOTAL.....	1.156.748,58	SUB-TOTAL.....	260.811,79
Duplicatas Recebidas do Exercício Anterior.....	-	Duplicatas Pagas Referente o Exercício Anterior.....	-
Empréstimos Bancários Comprovados.....	-	Frete e Seguros.....	-
Rendimentos de Aplicações Financeiras.....	-	Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo (Lançadas no Lv.Reg.Entradas)...	822.136,81
Integralização/Aumento de Capital no Exercício.....	-	Outras Compras p/ Ativo Fixo (Não lançadas no Lv.Reg.Entradas).....	-
Receitas de Venda do Ativo Fixo.....	-	Outras Compras p/ Uso/Consumo (Não lançadas no Lv. Reg. Entradas)...	-
Receitas de Serviços Prestados.....	-	Despesas com Impostos (ICMS, ISS, Federal, etc).....	90.309,16
Outras Receitas Comprovadas.....	-	Despesas com Salários, Férias e Rescisões.....	257.579,71
Crédito Banco Volkswagen.....	250.830,00	Encargos Trabalhistas (INSS, FGTS, Vl.Transp, Desp. Gerais, etc).....	53.302,80
Saldo Inicial de Caixa.....	7.616,49	Despesas com Pró-Labore, Retiradas e Honorários.....	7.732,32
Saldo Inicial em Bancos C/Corrente.....	20.051,31	Despesas com Aluguéis e Condomínio.....	-
APORTES PARA AUMENTO DE CAPITAL (VER DIRPF)	108.100,00	Despesas com Energia, Telefone, Água e Esgotos.....	3.556,17
	-	Saldo Final de Caixa.....	6.084,37
	-	Saldo Final em Bancos C/Corrente (BB 002 e Banco do Nordeste 003).....	9.338,14
	-	Outras Despesas (Pgto. de Empréstimos, Etc).....	-
	-	Notas Fiscais de Entrada não Lançadas	1.615,00
TOTAL DAS RECEITAS.....	1.543.346,38	TOTAL DAS DESPESAS.....	1.512.466,27
(-) Total das Despesas (se menor).....	1.512.466,27	(-)Total das Receitas (se menor).....	-
(=) Disponibilidade.....	30.880,11	(=)Omissão de Vendas.....	-

DIFERENÇA TRIBUTÁVEL APURADA... R\$	-
ICMS DEVIDO ALÍQ. = 17,00% R\$	-
MULTA (100%)..... R\$	-
TOTAL DEVIDO..... R\$	-

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Diante de todo o exposto, o crédito tributário efetivamente devido pela recorrente apresenta-se conforme abaixo delineado:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO (R\$)
0021 OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2013 a 31/12/2013	59.578,28	59.578,28	28.102,03	28.102,03	31.476,25	31.476,25	62.952,50
	01/01/2014 a 31/12/2014	37.391,48	37.391,48	37.391,48	37.391,48	0,00	0,00	0,00
TOTAIS (R\$)		96.969,76	96.969,76	65.493,51	65.493,51	31.476,25	31.476,25	62.952,50

DO PEDIDO PARA EXCLUSÃO DO SÓCIO COMO CORRESPONSÁVEL NO AUTO DE INFRAÇÃO



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 25

Sobre a matéria, peço vênha para reproduzir um excerto do Acórdão nº 466/2018, da lavra da ilustre Cons.^a Gílvia Dantas Macedo que, de forma precisa, resume o posicionamento do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba a respeito do tema.

“Em verdade, a inclusão do nome dos sócios da empresa recorrente no auto de infração, na qualidade de responsável/interessado, consiste apenas uma medida para que posteriormente, na fase executória da dívida fiscal porventura configurada, possa ser analisada a existência da responsabilidade pessoal das pessoas indicadas na peça vestibular, e tomadas as providências cabíveis. Ademais, a manutenção do nome dos sócios, como responsáveis/interessados, não implica afirmar, a priori, que estes incorreram na regra do dispositivo citado.”

DO PEDIDO PARA QUE AS INTIMAÇÕES SEJAM EXPEDIDAS EM NOME DAS ADVOGADAS DA RECORRENTE

Quanto ao pleito para que as intimações sejam direcionadas às advogadas da recorrente, frisamos que, aos contribuintes que não mais se encontrem com inscrição estadual ativa, a Lei nº 10.094/13, em seu artigo 11, § 10, atribui ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS a prerrogativa de indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes ao processo do qual seja parte. Vejamos:

Art. 11. Far-se-á a intimação:

(...)

II - por via postal, com Aviso de Recebimento (AR), encaminhado ao domicílio tributário do sujeito passivo, observados os §§ 2º, 9º e 10 deste artigo;

(...)

§ 9º Para efeitos do disposto no inciso II do “caput” deste artigo, a intimação, quando o sujeito passivo não estiver com sua inscrição ativa perante o Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado, deverá ser realizada:

I - no endereço do sócio administrador da empresa;

II - no endereço do representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS, caso a pessoa jurídica não tenha sócio administrador;

III - por edital, publicado no Diário Oficial Eletrônico - DOe-SER, no caso de devolução do Aviso de Recebimento (AR) sem lograr êxito na entrega da intimação, nos termos dos incisos I e II deste parágrafo.



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0435/2022
Página 26

§ 10. Para efeitos do § 9º e em caso de endereço desatualizado no CCICMS/PB, fica facultado ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes a este Processo. (g. n.)

Considerando que a empresa se encontra atualmente com sua inscrição estadual ativa, indefiro o pedido, ressalvando que, para fins de intimação, devem ser observadas as regras estabelecidas na Lei nº 10.094/13.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo provimento parcial de ambos, para alterar a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000797/2017-39, lavrado em 17 de abril de 2017 em desfavor da empresa YTABELLA COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI - EPP, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 62.952,50 (sessenta e dois mil, novecentos e cinquenta e dois reais e cinquenta centavos), sendo R\$ 31.476,25 (trinta e um mil, quatrocentos e setenta e seis reais e vinte e cinco centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I, 160, I c/c o artigo 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB e R\$ 31.476,25 (trinta e um mil, quatrocentos e setenta e seis reais e vinte e cinco centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 130.987,02 (cento e trinta mil, novecentos e oitenta e sete reais e dois centavos), sendo R\$ 65.493,51 (sessenta e cinco mil, quatrocentos e noventa e três reais e cinquenta e um centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 24 de agosto de 2022.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator