



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 1

PROCESSO Nº 1017702021-0 - e-processo nº 2021.000125208-5

ACÓRDÃO Nº 0534/2022

TRIBUNAL PLENO

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

2ª Recorrente: REFRESCOS GUARARAPES LTDA.

1ª Recorrida: REFRESCOS GUARARAPES LTDA.

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: IVONIA DE LOURDES LUCENA LINS

Relator: CONS.º JOSÉ VALDEMIR DA SILVA

Relator do voto vista: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINARES. REJEITADAS. CRÉDITO INDEVIDO. CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO. CRÉDITO INDEVIDO. DOCUMENTO INIDÔNEO. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS TRIBUTÁVEIS EM DECORRÊNCIA DE FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. DENÚNCIAS CONFIGURADAS. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.

- Nulidade rejeitada em função de estarem presentes todos os elementos essenciais à validade jurídica da peça acusatória, bem como se encontrar disponibilizada nos autos a documentação instrutória que serviu de esteio para as acusações, garantindo ao sujeito passivo as condições necessárias ao exercício de seu direito a ampla defesa e ao contraditório.

- O aproveitamento de créditos fiscais, destacado em documentos fiscais, em valor maior do que o permitido, extrapola o limite permitido pela lei e constitui irregularidade fiscal que obriga ao lançamento de ofício em relação a diferença encontrada. Não acolhida alegação de que a diferença autuada foi apropriada a título de Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, visto que o sujeito passivo não tem permissão legal para se apropriar de créditos fiscais relativos ao pagamento do FUNCEP.

- A utilização indevida de crédito fiscal do ICMS destacado em nota fiscal considerada inidônea fere a legislação de regência, devendo ser aperfeiçoado o lançamento de ofício correspondente. In casu, o sujeito passivo não comprovou a alegação de estorno desses créditos fiscais.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 2

- Aperfeiçoada a presunção legal do art. 646 do RICMS/PB, fica demonstrado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios que o contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatado. In casu, considerando que o sujeito passivo opera com mercadorias tributáveis, a presunção legal encontra substrato material e deve ser mantida conforme proposto pela Fiscalização estadual.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto vista. O julgamento do referido processo iniciou-se na 125ª sessão do Tribunal pleno de 23 de agosto de 2022, quando houve pedido de vistas. Na 127ª sessão do Tribunal Pleno, realizada em 20 de setembro de 2022, fora apresentado voto divergente do Cons.º Lindemberg Roberto De Lima, que fora acompanhado pelo Cons.º relator, quando o Conselheiro Eduardo Silveira Frade realizou pedido de vistas. Retomado o julgamento, o conselheiro Eduardo Silveira Frade pronunciou seu voto, acompanhando o voto apresentado pelo Conselheiro Lindemberg Roberto de Lima. pelo recebimento do recurso de ofício por regular e do voluntário por regular e tempestivo, e, quanto a mérito, pelo provimento parcial de ambos, a fim de alterar a decisão de parcial procedência do auto de Infração nº 93300008.09.00001147/2021-97, em face da empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA, inscrição estadual nº 16.023.765-3, já qualificada nos autos, considerando devido o crédito tributário no valor de **R\$ 1.436.550,68 (um milhão, quatrocentos e trinta e seis mil, quinhentos e cinquenta reais e sessenta e oito centavos)**, sendo R\$ 718.275,34 (setecentos e dezoito mil, duzentos e setenta e cinco reais e trinta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao art. 74 c/c, 75, §1º; e arts. 77; e 82, X, todos do RICMS/PB; arts. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646 do RICMS/PB, e R\$ 718.275,34 (setecentos e dezoito mil, duzentos e setenta e cinco reais e trinta e quatro centavos), a título de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, "f" e "h", da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo o valor de **R\$ 338.303,12 (trezentos e trinta e oito mil, trezentos e três reais e doze centavos)**, sendo R\$ 169.151,56 (cento e sessenta e nove mil, cento e cinquenta e um reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 169.151,56 (cento e sessenta e nove mil, cento e cinquenta e um reais e cinquenta e seis centavos) de multa por infração, pelas razões já evidenciadas.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 13 de outubro de 2022.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 3

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, EDUARDO SILVEIRA FRADE E JULIANA JUSCELINO QUEIROGA LACERDA (SUPLENTE).

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 4

PROCESSO Nº 1017702021-0
e-processo nº 2021.000125208-5
TRIBUNAL PLENO

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

2ª Recorrente: REFRESCOS GUARARAPES LTDA.

1ª Recorrida: REFRESCOS GUARARAPES LTDA.

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: IVONIA DE LOURDES LUCENA LINS

Relator: CONS.º JOSÉ VALDEMIR DA SILVA

Relator do voto Vista: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

VOTO DIVERGENTE

PRELIMINARES. REJEITADAS. CRÉDITO INDEVIDO. CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO. CRÉDITO INDEVIDO. DOCUMENTO INIDÔNICO. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS TRIBUTÁVEIS EM DECORRÊNCIA DE FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. DENÚNCIAS CONFIGURADAS. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.

- Nulidade rejeitada em função de estarem presentes todos os elementos essenciais à validade jurídica da peça acusatória, bem como se encontrar disponibilizada nos autos a documentação instrutória que serviu de esteio para as acusações, garantindo ao sujeito passivo as condições necessárias ao exercício de seu direito a ampla defesa e ao contraditório.

- O aproveitamento de créditos fiscais, destacado em documentos fiscais, em valor maior do que o permitido, extrapola o limite permitido pela lei e constitui irregularidade fiscal que obriga ao lançamento de ofício em relação a diferença encontrada. Não acolhida alegação de que a diferença autuada foi apropriada a título de Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, visto que o sujeito passivo não tem permissão legal para se apropriar de créditos fiscais relativos ao pagamento do FUNCEP.

- A utilização indevida de crédito fiscal do ICMS destacado em nota fiscal considerada inidônea fere a legislação de regência, devendo ser aperfeiçoado o lançamento de ofício correspondente. In casu, o



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 5

sujeito passivo não comprovou a alegação de estorno desses créditos fiscais.

- Aperfeiçoada a presunção legal do art. 646 do RICMS/PB, fica demonstrado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios que o contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatado. In casu, considerando que o sujeito passivo opera com mercadorias tributáveis, a presunção legal encontra substrato material e deve ser mantida conforme proposto pela Fiscalização estadual.

RELATÓRIO

Trata-se de recursos de ofício e voluntário, interposto contra a decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001147/2021-97, em face da empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA, inscrição estadual nº 16.023.765-3, em decorrência das seguintes infrações:

0061 - CRÉDITO INDEVIDO (CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO) >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual ao utilizar indevidamente o crédito fiscal destacado em documento fiscal, em valor maior do que o permitido.

NOTA EXPLICATIVA: O CONTRIBUINTE UTILIZOU CRÉDITO FISCAL MAIOR DO QUE O PERMITIDO, CONSTATADO EM CONSULTA AO BDFISC EM QUE O VALOR LANÇADO NO REGISTRO C100 DA EFD ESTÁ MAIOR DO QUE O VALOR DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS NOS MESES DE MARÇO E DEZEMBRO DE 2017, SETEMBRO, NOVEMBRO E DEZEMBRO DE 2018 E SETEMBRO E NOVEMBRO DE 2019, CONFORME DEMONSTRATIVO EM ANEXO. O CONTRIBUINTE UTILIZOU CRÉDITO FISCAL MAIOR DO QUE O PERMITIDO, HAJA VISTA QUE O VALOR DO ICMS NA NOTA FISCAL E NO REGISTRO C100 DA EFD ESTÁ MAIOR DO QUE O VALOR CALCULADO PELO BDFISC NOS MESES DE JANEIRO, FEVEREIRO, MARÇO, ABRIL E JUNHO DE 2017 E MARÇO E OUTUBRO DE 2018, CONFORME DEMONSTRATIVO EM ANEXO

0044 - CRÉDITO INDEVIDO (DOCUMENTO INIDÔNEO) >> o contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual por ter



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 6

utilizado indevidamente crédito fiscal do ICMS destacado em nota fiscal considerada inidônea.

NOTA EXPLICATIVA: O CONTRIBUINTE UTILIZOU CRÉDITO FISCAL INDEVIDAMENTE, HAJA VISTA OS DOCUMENTOS FISCAIS SEREM INIDÔNEOS POR ESTAREM COM A SITUAÇÃO DE CANCELADOS, CONFORME DEMONSTRATIVOS EM ANEXO.

0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Em decorrência destes fatos, a Representante Fazendária lançou de ofício o crédito tributário total de **R\$ 1.774.853,80 (um milhão, setecentos e setenta e quatro mil, oitocentos e cinquenta e três reais e oitenta centavos)**, sendo R\$ 887.426,90 (oitocentos e oitenta e sete mil, quatrocentos e vinte e seis reais e noventa centavos) de ICMS, por infringência ao art. 74 c/c, 75, §1º; e arts. 77; e 82, X, todos do RICMS/PB; arts. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646 do RICMS/PB, e R\$ 887.426,90 (oitocentos e oitenta e sete mil, quatrocentos e vinte e seis reais e noventa centavos), a título de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, "f" e "h", da Lei nº 6.379/96.

Cientificado do auto de infração, por meio de DT-e no dia 12/7/2021 (fl. 6), a autuada apresentou Impugnação tempestiva, protocolada em 11/8/2021, e acompanhada de documentos (fls. 116 a 132).

- a. Não foi apresentada a ordem de serviço, sua prorrogação e notificação à impugnante, no que se refere à prorrogação ou prazo para conclusão, conforme disposto no art. 642, § 3º do RICMS/PB, além de não ter sido observado o art. 196 do CTN;
- b. A atividade administrativa é vinculada, sob pena de viciar o ato praticado nos termos do parágrafo único ao art. 142 do CTN;
- c. Apenas mencionar no corpo da autuação o número da Ação Fiscal (OS nº 93300008.12.00006229/2020-05 de 09/10/2020), não exime o Autuante de apresentá-la ao contribuinte, bem como fazer a comprovação de que o contribuinte foi devidamente intimado;
- d. A não apresentação da Ordem de Serviço impede a verificação da ciência do contribuinte de que está sendo fiscalizado, a verificação do cumprimento do prazo de validade da Auditoria expedida (60 dias da notificação do



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 7

contribuinte), a existência de prorrogação do prazo para conclusão da fiscalização, a constatação de que o período fiscalizado está contido na autorização para fiscalizar e a constatação se o Fiscal Autuante estava designado para proceder à fiscalização e, por sua vez, promover a autuação – o que fere o art. 14, I da Lei nº 10.094/2013;

e. No que se refere à acusação de crédito indevido (crédito maior que o permitido), as chaves de acesso constantes na planilha elaborada pela fiscal, e relativas às NFe de nºs 22259 e 39522 não correspondem a esses documentos fiscais;

f. Ainda acerca da primeira acusação, não houve escrituração em valor superior ao destacado em documento fiscal, porque o que contribuinte somou os 2% (dois por cento) do FUNCEP aos 18% (dezoito por cento) do ICMS, resultando em 20% (vinte por cento);

g. No que se refere ao crédito indevido (documento inidôneo), os valores foram estornados, como é o caso da NF nº 857791, que teve seu crédito devidamente estornado, ademais o fisco não trouxe provas do que alega;

h. Na de acusação de falta de lançamento de N.F. de Aquisição nos Livros Próprios, há notas fiscais cujas mercadorias não ingressaram no estabelecimento, há operações em que a reclamante declarou como sendo “operação desconhecida” ou “operação não realizada”, há notas fiscais em que o fornecedor emitiu NF-e de retorno das mercadorias;

i. Cabe a aplicação do princípio *in dubio pro* contribuinte do art. 112 do CTN e a multa aplicada possui natureza confiscatória.

Os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Recursos Fiscais – GEFUP, ocasião que foram distribuídos ao Julgador Fiscal Francisco Nociti, que decidiu pela procedência parcial à exigência fiscal, nos seguintes termos:

CRÉDITOS INDEVIDOS EM VIRTUDE DA UTILIZAÇÃO DE VALOR MAIOR QUE O PERMITIDO E DE DOCUMENTO INIDÔNEO. ACUSAÇÕES CARACTERIZADAS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS TRIBUTÁVEIS EM DECORRÊNCIA DE FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. DENÚNCIA NÃO CARACTERIZADA.

- Inexistência de elementos que possam acarretar a nulidade da peça basilar.

- Os créditos fiscais apropriados devem nortear-se pelos comandos da legislação tributária de regência.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 8

- O levantamento das operações realizadas pelo contribuinte nos períodos denunciados, associado à atividade econômica que exerce, implicou o afastamento da acusação de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, decorrente da falta de lançamento do notas fiscais de aquisição.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Em observância ao disposto no artigo 80 da Lei nº 10.094/2013 o julgador fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Cientificada da decisão proferida pela instância prima em 17/3/2022, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, (fls. 154), por seus procuradores devidamente habilitados, protocolou recurso voluntário tempestivo em 18/4/2022 às (fls. 155/185), alegando, em síntese, o seguinte:

- Cerceamento à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal pelo descumprimento de exigência legal de apresentação da ordem de serviço;
- A nulidade pelo cerceamento do direito de defesa por ausência de comprovação da infração, decorrente da falta de apresentação dos documentos fiscais apontados nas planilhas fiscais e que compuseram os valores em exigência;
- Na acusação de utilização crédito em valor superior ao destacado no documento fiscal não houve qualquer incremento no valor do crédito aproveitado em razão da operação, já que os 2% adicionais devidos ao FUNCEP se sujeitam igualmente à sistemática de débito e crédito, dada a ausência de prejuízo ao erário;
- Em janeiro/2017, por exemplo, o cálculo do crédito tributário exige o valor de R\$ 1.904,08, enquanto, na planilha fiscal, o mesmo período totalizaria R\$ 1.958,23. Em março/2017, o demonstrativo apontou como devidos R\$ 2.488,31, enquanto a planilha fiscal totaliza R\$ 2.478,24. Tais aspectos não foram abordados na decisão de primeira instância e certamente deverão contribuir para a esperada declaração de nulidade.
- Na acusação de utilização indevida do crédito oriundo de documento fiscal inidôneo, o qual estava supostamente cancelado, a conclusão se revela equivocada, tendo em vista que o tributo respectivo fora estornado, não se concretizando o uso indevido do crédito, sendo improcedente a acusação fiscal;
- As multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 9

No final requer a nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal pelas impropriedades evidenciadas.

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

Com o pedido de sustentação oral, foi emitida solicitação de parecer (fl.189 a 196), com expedição do mesmo pelo assessor jurídico da Casa, doutor Sérgio Roberto Félix de Lima, conforme disposição no processo.

Este é o relatório.

1.1.1.1.1.1 VOTO DIVERGENTE

Senhor Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, colegas Conselheiros, Senhor Assessor Jurídico desta Casa e aos demais aqui presentes nesta sessão.

Das preliminares

O contribuinte na Impugnação defendeu-se que a não apresentação da ordem de serviço implicaria em violação a ampla defesa e em descumprimento de dispositivo legal, especialmente ao art. 196, do CTN, art. 11 da Lei n. 10.094/2013 c/c o art. 641, §§ 3º, do IRCMS/PB.

Ao analisar a Ordem de Serviço nº 93300008.12.00006229/2020-05 citada no Auto de Infração, no Sistema ATF dessa Secretaria, percebe-se que teve a natureza de ordem de serviço específica. Foi um procedimento de Fiscalização de homologação de informações prestadas pelo sujeito passivo nas declarações mensais EFD entregues ao Fisco, especialmente para analisar escriturações extemporâneas de documentos fiscais.

Nesse caso, o procedimento interno de Fiscalização dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, pois teve como objeto a análise na Escrituração Fiscal Digital, Declaração já existente nas bases de dados da SER, com a escrituração dos livros fiscais prestadas oficialmente pelo contribuinte, com todo amparo legal. A análise desta escrituração fiscal pode ser realizada em qualquer época dentro do prazo decadencial, de acordo com a priorização de atividades da fiscalização.

Essas foram as mesmas razões de decidir do Acórdão nº 207/2017 do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, no voto proferido pelo E. Relator: CONS.º PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, que assim argumentou:

“Pois bem. Verifico que a peça acusatória foi derivada de uma ação fiscal decorrente de uma Ordem de Serviço Simplificada, que dispensa Termo de Início de Ação Fiscal, pois esta se refere à análise na Escrituração Fiscal Digital, cujo instrumento já é acessível ao FISCO, cuja análise pode ser em qualquer época



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 10

que for do seu interesse, já que se trata de informações prestadas oficialmente pelo contribuinte, com todo amparo legal.”

Deve ser esclarecido que o início do procedimento fiscal não se dá apenas com o Termo de Início de Fiscalização, como pretende a Impugnante, mas também com a lavratura do Auto de Infração, conforme se depreende do inciso III do art. 37 da Lei nº 10.094/13 (PAT), *in verbis*:

Art. 37. Considera-se iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações a esta Lei:

I - com a lavratura do termo de início de fiscalização;

II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação;

III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica;

IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado. (g. n.)

(...)

*§ 7º A administração tributária poderá utilizar procedimento de **notificação prévia** visando à autorregularização, na forma e prazos a serem regulamentados pelo Secretário de Estado da Receita, que não constituirá início de procedimento fiscal.*

O Termo de Início de Fiscalização não é condição de validade de um lançamento tributário, e sim um elemento para comprovar o início dos trabalhos da fiscalização junto ao sujeito passivo, para excluir a espontaneidade de eventual denúncia espontânea da infração, retirando o seu efeito da responsabilidade tributária. Portanto, é uma garantia para o Fisco de que só a partir da ciência pelo contribuinte do ato escrito pela fiscalização é que os efeitos da espontaneidade do sujeito passivo em relação às infrações anteriores estariam excluídos.

Nesse sentido preceitua a Doutrina de Hugo de Brito Machado¹, para quem o Termo de Início de Fiscalização é:

“7. Medida preparatória e encurtamento do prazo do inciso I – Na verdade, a prática de atos preparatórios do lançamento (v. g., **lavratura de termo de início de fiscalização**) apenas antecipa o termo inicial do prazo de que cuida o inciso I do mesmo art. 173 do CTN. Assim, se diante de um fato gerador havido em março de 2000 o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento teria início em 1º de janeiro de 2001, o início de uma fiscalização relativa a esse fato ainda em agosto de 2000 faz com que o prazo se inicie em agosto, e não apenas em janeiro do ano seguinte.”

¹Segundo, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 / Hugo de Brito Machado Segundo. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. Bibliografia. ISBN 978-85-97-01100-5



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 11

Portanto, com a cientificação da lavratura do Auto de Infração em epígrafe, o contribuinte teve seu direito a ampla defesa e ao contraditório preservado, como assim o fez diante da apresentação das peças de defesa no prazo legal, não contrariando as garantias do devido processo legal assegurado pela atual Constituição Federal, o que também afasta a pretensão de nulidade da inicial pela Reclamante, mormente pelo fato de que a ação fiscal não apresenta nenhum caso de nulidade previsto nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13.

Outrossim, devo concordar com a instância singular que a não comunicação da ordem de serviço emitida nesse procedimento ao sujeito passivo, bem como de suas prorrogações não violou o direito de defesa da Reclamante, visto se tratar de um ato interno da Secretaria da Fazenda. Portanto, o descumprimento de prazos para realização dos trabalhos da fiscalização poderia sancionar o Auditor Fiscal designado, na forma da legislação. Não traz, em regra, direito subjetivo ao administrado, que imponha nulidades ao auto de infração.

Importante consignar que não ocorreu a nulidade pleiteada pela Defesa decorrente da falta de apresentação dos documentos fiscais apontados nas planilhas fiscais e que compuseram os valores em exigência, visto que o auto de infração veio acompanhado de planilhas que informam os números chave das notas fiscais eletrônicas objeto das acusações.

Em relação a desconformidades por erros nas chaves de acesso ou do valor do lançamento, a análise será feita no exame do mérito da demanda.

Ademais, o sujeito passivo manifestou pleno conhecimento da matéria em exame e promoveu as alegações que julgou pertinente para afastar as acusações fiscais. Por isso, confirmo o respeito aos art. 41 da Lei 10.094/2013 e art. 144 do CTN no que diz respeito a demonstração dos fatos pontuados pela acusação.

Da desarrazoabilidade de multa aplicada.

No que concerne ao alegado caráter confiscatório das multas aplicadas, haja vista tratar-se de matéria que demandaria sua apreciação sob a ótica da constitucionalidade dos dispositivos vigentes na Lei nº 6379/96, oportuno lembrar que não é da competência dos órgãos julgadores desta Secretaria, conforme disposto no art. 55, I da Lei n. 10.094/2013 e na Súmula n. 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

Art. 55. Não de inclui na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade

(...)

SÚMULA 03 – *A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.*

Alega também a defesa o *in dubio pro* contribuinte, em referência ao art. 112 do CTN. Esse dispositivo discorre que em caso de dúvida a lei tributária que define infrações, ou comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, nos seguintes termos:



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 12

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Sobre esta matéria, em síntese conclusiva, discorre Amaro (2011, p.249)² que “De qualquer modo, o princípio *in dubio pro reo*, que informa o preceito codificado, tem uma aplicação ampla: qualquer que seja a dúvida, sobre a interpretação da lei punitiva ou sobre a valorização dos fatos concretos efetivamente ocorridos, a solução há de ser a mais favorável ao acusado.”.

No caso em deslinde, não houve dúvida sobre a capitulação legal dos fatos ocorridos, nem sobre a interpretação da lei punitiva, nem tampouco sobre as provas apresentadas, conforme exposto nas justificativas acima, portanto não se aplica o art. 112 do CTN ao caso dos autos.

Por todos estes motivos rejeito o pedido de redução ou afastamento das multas punitivas e o *in dubio pro* contribuinte requeridas pela defesa.

Portanto, rejeito todas as preliminares suscitadas.

Da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios

Essa acusação foi objeto de recurso de ofício, visto que foi considerada improcedente pelo julgador singular e ratificada pelo voto do I. Relator, por entenderem a falta de repercussão tributária decorrente da atividade que o sujeito passivo exerce.

Com todo respeito ao entendimento do nobre Conselheiro Relator pelo voto proferido, peço *venia* para discordar sobre os fundamentos fáticos e jurídicos utilizados em relação à denúncia de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, detectada pela ausência de registros de notas fiscais nos livros próprios.

A irregularidade constatada pela fiscalização, ora em evidência, decorre de o contribuinte ter deixado de lançar diversas notas fiscais de aquisição nos livros próprios, consoante o documento denominado “DEMONSTRATIVO NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO LANÇADAS - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL REFRESCOS GUARARAPES LTDA. CCICMS Nº 16.023.765-3” anexado nas fls. 7/16.

Esta conduta omissiva faz surgir a presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente, por presunção

1) ² Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 13

legal, nos termos do que dispõem os artigos 3º, §8º, da Lei nº 6.379/96, regulamentada pelo art. 646 do RICMS/PB, a seguir transcritos:

Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 8º 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.**

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;** (g. n.)

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.

A Reclamante mostra descontentamento com a acusação, alegando a existência na planilha acusatória de notas fiscais cujas mercadorias não ingressaram no estabelecimento, operações desconhecidas ou operações não realizadas e notas fiscais em que o fornecedor emitiu NF-e de retorno das mercadorias. Afirma ainda a impugnante que o crédito tributário não poderia ser lançado por presunção, cabendo ao fisco fazer a prova da entrada das mercadorias no estabelecimento.

Analisando essas considerações, em seus fundamentos, o Relator se afiliou ao entendimento do Julgador Singular segundo o qual a Reclamante seria uma empresa cuja atividade se dá exclusivamente com compras e vendas sob o manto da substituição



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 14

tributária, e, não promovendo vendas de mercadorias do regime normal, enfraqueceria a materialidade da presunção legal, visto que essa presunção deve se pautar em terreno fértil de sonegação de receitas tributárias.

Assim se manifestou o Nobre Relator em sua fundamentação:

Entretanto, em consulta na base de dados da SEFAZ, o julgador singular verificou que as atividades econômicas exercidas pelo contribuinte são:

“4635-4/02 - Atacadista de cerveja, chope e refrigerante (ICMS); 4635-4/02 - Comércio atacadista de cerveja (Principal) 4635-4/01 - Comércio Atacadista de água mineral (secundário) 4635-4/99 - Comércio Atacadista de bebidas não especificadas anteriormente(secundário).

Desse modo, nas atividades econômicas exercidas, o contribuinte opera com mercadorias submetidas à substituição tributária, quais sejam: cerveja, chope, refrigerantes e água mineral.

Acrescente-se esse fato os dados extraídos do Dossiê do Contribuinte no Sistema ATF para os exercícios acusados, dos quais foi possível constatar que as entradas foram predominantes de: - compras para industrialização, devoluções de vendas, aquisição de energia elétrica para industrialização, retorno de mercadorias remetidas para depósito fechado, remessa em comodato, compra para comercialização (CFOP 2102), aquisição de serviço de transporte para estabelecimento industrial, compra de bem para o ativo imobilizado e compra para uso e consumo. Sendo que as aquisições sob o CFOP 2102 apresentam como mercadorias itens tais como vasilhames (ex: NF 17464 de 26.05.2017).

Sob este CFOP, tem-se documentos fiscais a exemplo da NF-e n. 5176, emitida em 19.04.2017, cujas mercadorias são submetidas a ST (natureza da operação: vind. prod. est. prod. suj. sub. trib. cont. sub. prod.), pois há itens de NCM 220121000(refrigerante e águas).

*Já as saídas do estabelecimento foram, notadamente: - vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, venda de mercadorias recebidas de terceiros(CFOP 5102), remessa para depósito fechado, bonificação ou brinde, venda de produto do estabelecimento sujeita a ST, remessa de bem em contrato de comodato e remessa de vasilhames ou sacaria.” Ainda, adicione-se a essas constatações o fato de que as mercadorias constantes nas notas fiscais denunciadas são praticamente todas submetidas à ST excetuadas aquelas NF-es que acobertaram as prestações de serviços. **Nesta senda, face ao aqui discorrido, dos quais destacam-se os percentuais acima levantados, associado à atividade econômica do contribuinte, cujos produtos que comercializa atinam mormente à sistemática da substituição tributária, bem como as notas acusadas (e os valores a elas relativos) serem iminentemente de mercadorias da seara da ST, este julgador encontra plausibilidade para que a presente denúncia seja afastada, em virtude de sua improcedência, com fulcro inclusive em recentes decisões da segunda instância de julgamento da Sefaz/PB, que assim decidiu, quando enfrentou cenário no qual o contribuinte operava com mercadorias predominante submetidas à substituição tributária – sentença essa que submeto de ofício à apreciação da Egrégia Corte Administrativa desta Secretaria.”***

Ora, com todas as vênias ao Ilustre Julgador monocrático e ao voto do Nobre Relator, tenho que discordar, visto que a presunção legal deve prevalecer nos casos em que o



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 15

sujeito passivo promove vendas de mercadorias tributáveis, conforme dicção do art. 646 do RICMS/PB, independentemente dessas mercadorias serem sujeitas ao regime da substituição tributária ou não.

E esse é o caso.

Não obstante a Reclamante seja uma pessoa jurídica conhecidamente revendedora de bebidas, verifica-se que atua como substituta tributária, recolhendo corriqueiramente o ICMS normal (Receita 1101) e o ICMS substituição tributária (Receita 1107) nas saídas que promove, conforme pode-se constatar nas suas declarações mensais do ICMS na EFD.

Dessa forma, a operação normal, bem como a operação substituição tributária na qualidade de substituta tributária nesse estado são operações tributadas, podendo se aperfeiçoar plenamente a presunção legal, visto que a omissão de registro dos documentos fiscais das fls 7/16 pode levar a conclusão material de que houve vendas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do ICMS.

Cabe, ao acusado, a prova da improcedência dos fatos indiciários, e como consequência, da presunção de omissão de vendas.

Devo acrescentar que o E. Conselho de Recursos Fiscais confirma regularmente a presunção legal do art. 646 do RICMS/PB em empresas substitutas tributárias, conforme pode-se exemplificar no acórdão 144/2019, de relatoria da I. Cons.^a Mônica Oliveira Coelho de Lemos, cuja ementa a seguir transcrevo:

ACÓRDÃO Nº. 144/2019

PROCESSO Nº 0597182016-8

Relatora: CONS.^a MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS

OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS RETIDO E NÃO RECOLHIDO (SAÍDAS INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00). NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS. RECIDIVA. PRELIMINAR REJEITADA. DECADÊNCIA PARCIAL. ALTERADA QUANTOS AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO PARCIALMENTE PROVIDO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Deixar de registrar as entradas da empresa nos livros fiscais próprios é prenúncio de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. O cancelamento de operações acobertadas por Nota Fiscal Eletrônica, regularmente autorizada, deve obedecer aos procedimentos dispostos na legislação de regência. A lei atribui ao sujeito passivo por substituição tributária a condição de responsável pelo pagamento do ICMS referente a fato gerador presumido, que deverá ocorrer em operação de comercialização posterior. Não levar à tributação as operações de vendas de mercadorias, enseja o lançamento do imposto, na forma da legislação em vigor. Configura reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 16

pagamento da infração ou da decisão definitiva referente à infração anterior. Extinto parte do crédito tributário em razão da decadência.

Portanto, os julgados paradigmas que fundamentaram o voto do Relator, não tratam de empresas substitutas tributárias, que naturalmente devem recolher o ICMS normal e o ICMS substituição tributária, portanto, vendas de mercadorias tributáveis, mas de empresas que operam exclusivamente como substituídas tributárias, cujas vendas se dão com mercadorias cujo imposto foi totalmente retido nas operações anteriores.

Nessa linha, o CRF/PB, na Relatoria da E. Conselheira MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA manifestou o correto entendimento de que a pessoa jurídica que opera exclusivamente como substituída tributária de autopeças, não poderia ser atingida pela presunção legal do art. 646 do RICMS/PB, por falta de repercussão tributária, senão, veja-se:

Acórdão nº 027/2018

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Relator(a): CONS^a. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. DECLARAÇÃO DE VENDAS EM VALORES INFERIORES AOS FORNECIDOS PELAS OPERADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO/DÉBITO. CONTRIBUINTE QUE EXERCE ATIVIDADE EXCLUSIVAMENTE COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE ADEQUAÇÃO DA SITUAÇÃO DE FATO À PREMISMA MAIOR. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- A exigência fiscal referente ao ICMS, no caso, decorrente da acusação de práticas irregulares de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, detectada mediante a evidenciação da diferença a menor no valor das vendas declaradas pelo contribuinte em confronto com as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, com as quais a declarante opera, restou afastada devido ao fato de o objeto da atividade econômica desenvolvida pela acusada consistir exclusivamente de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, o que a torna insuscetível da repercussão tributária correspondente à falta de recolhimento do ICMS, ainda que omita saídas de mercadorias, visto que essa conduta caracteriza mero descumprimento da respectiva obrigação acessória, situação sobre a qual não versa o libelo basilar.

E abro um parêntesis para esclarecer que o julgado acima apresentado da I. Conselheira, não se referiu ao termo “**preponderante**” como afirmou o julgador singular, mas exclusivamente, e esses termos linguísticos tem significados bem característicos e não podem ser confundidos. Preponderante dá uma ideia de peso, de maior ou menor peso, e isso não foi julgado. A decisão do E. CRF/PB foi a situação fronteira, ou seja, a exclusividade, aquela situação na qual não resta dúvida da inaplicabilidade da técnica fiscal, portanto, afirmando a falta de repercussão tributária.

Entendo, por fim, que o Conselho de Recursos Fiscais não estabeleceu uma regra de proporção, mas uma fronteira segundo a qual a presunção legal perde a



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 17

razoabilidade, por isso, vejo como errada a análise por meio de percentuais feita pela instância singular.

Importante discernir bem essa situação da tributação, visto que a substituição tributária não é sinônimo de não tributação, mas de tributação antecipada. Portanto, operando a Reclamante como substituta tributária, suas vendas são tributadas, aplicando-se perfeitamente a presunção legal em deslinde.

Por esses termos, reformo a decisão singular para manter a acusação de omissão de vendas por falta de lançamento de notas fiscais no livro registro de entradas.

Como consequência, passo em seguida a decidir sobre as alegações não enfrentadas na instância singular no que se refere a alegação de anulação das operações pelo fornecedor e do não reconhecimento pela Reclamante de parte das notas fiscais elencadas na denúncia.

Ao analisar as notas fiscais de retorno/devolução apresentadas pela Reclamante na Impugnação (fls. 83/132) constata-se que, de fato, parte dos documentos consignam a autuada como destinatária, e nas informações adicionais delas encontra-se expressamente destacada a natureza da operação de retorno, bem como o número da chave de acesso da nota referenciada.

Outrossim, verifica-se que tais documentos referenciados constam da planilha acusatória no período de abril de 2017, portanto, como a operação foi desfeita pelo fornecedor emitente, por meio de notas fiscais de entrada, não há se falar em presunção de omissão de vendas decorrentes dessas notas fiscais.

Entendo, assim, que o sujeito passivo exerceu o ônus processual previsto no caput do art. 646 em relação às notas fiscais devidamente referenciadas, apresentadas na tabela abaixo:

Chave de Acesso da NFe	NFe	Chave de Acesso da NFe de Retorno/Devolução	Valor do ICMS AI
26170407196033003970550020000001641543041708	164	261707071960330039705500300000014251144770048	12.614,09
26170407196033003970550020000021571230119028	2157	261707071960330039705500300000014241179706764	11.494,38
26170407196033003970550020000026311621528822	2631	261707071960330039705500300000014191627956700	15.128,31
26170407196033003970550020000021741313670059	2174	261707071960330039705500300000014231840453062	12.712,93
26170407196033003970550020000026141831417104	2614	261707071960330039705500300000014211353370841	14.598,50
26170407196033003970550020000026211567342880	2621	261707071960330039705500300000014201566804833	10.956,30
26170407196033003970550020000031021882471870	3102	261707071960330039705500300000014171951285217	17.072,87



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 18

26170407196033003970550020000026471844415130	2647	26170707196033003970550030000014181599105588	14.117,99
26170407196033003970550020000031161233218177	3116	26170707196033003970550030000013741262447211	12.908,01
26170407196033003970550020000031221051674212	3122	26170707196033003970550030000013731811123919	10.673,35
26170407196033003970550020000031421362662049	3142	26170707196033003970550030000013721220571360	21.844,29
26170407196033003970550020000031441224229336	3144	26170607196033003970550030000012591035450828	14.962,26
Total do Crédito Tributário			169.083,28

Assim, reconheço a insubsistência do crédito tributário no valor de R\$ 169.083,28 de ICMS e R\$ 169.083,28 de multa por infração decorrente das operações anuladas pelo fornecedor acima apresentadas.

No entanto, para as demais notas fiscais sob a mesma argumentação, não se encontra na nota explicativa da NFe a chave de acesso, nem outras informações suficientes para identificar a operação referenciada, por isso, o ônus da contraprova não restou satisfeito. Assim, julgo pela manutenção desses documentos fiscais nos fatos indiciários apurados.

Quanto a alegação da Reclamante de que o Fisco é quem deveria provar a entrada da mercadoria no estabelecimento, devo discordar, visto as notas fiscais eletrônicas autorizadas e destinadas ao estabelecimento da empresa autuada são documentos idôneos para comprovar a operação de aquisição de mercadorias, motivando os fatos indiciários da presunção legal do art. 646 do RICMS/PB.

Destarte, pelas considerações acima, entendo que o procedimento de fiscalização se encontra correto e foi ratificado por diversos Acórdãos proferidos por esta Casa que trata sobre o objeto da presente autuação, cujas decisões fundamentaram a elaboração da Súmula nº 02, publicada no DOE em 19/11/2018, por meio da Portaria nº 311//2019/SEFAZ. Veja-se:

“NOTA FISCAL NÃO LANÇADA

SÚMULA 02 – A constatação de falta de registro da entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, em razão da presunção legal de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.”

Portanto, embora a Reclamante afirme não reconhecer parte das operações a ela destinadas, não apresentou nos autos elementos que possam demonstrar a improcedência da presunção, motivo pelo qual mantenho os documentos fiscais não reconhecidos pelo sujeito passivo na denúncia.

Em relação às demais acusações, acompanho o voto do Relator em parte, nos termos e fundamentos que passo a dispor.

Crédito indevido (crédito maior que o permitido)



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 19

Contrariando dispositivos legais, o contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual ao utilizar indevidamente o crédito fiscal destacado em documento fiscal, em valor maior do que o permitido.

A infração foi instruída com os documentos denominados:

a) *DEMONSTRATIVO DE ENTRADAS COM CRÉDITO A MAIOR NO REGISTRO C100 EM RELAÇÃO A NOTA FISCAL - CONSULTA DO BDFISC REFRESCOS GUARARAPES LTDA. CCICMS Nº 16.023.765-3.*

b) *“DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO VALOR CALCULADO A MAIOR NA NOTA FISCAL E REGISTRO C 100 - CONSULTA DO BDFISC REFRESCOS GUARARAPES LTDA. CCICMS Nº 16.023.765-3”.*

No caso em exame, a fiscalização constatou que o valor lançado no registro C100 da EFD excedia o valor legalmente exigível, nas duas situações elencadas nas planilhas acusatórias, infringindo os art. 74 c/c art. 75 do RICMS, *in verbis*:

Art. 74. Quando o imposto destacado no documento fiscal for maior do que o exigível na forma da lei, o seu aproveitamento como crédito terá por limite o valor correto, observadas as normas concernentes à base de cálculo e alíquota aplicável.

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

§ 1º Na hipótese do imposto destacado a menor, o contribuinte poderá creditar-se, apenas, do valor destacado na primeira via da nota fiscal emitida pelo vendedor ou prestador de serviço, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 2º A utilização de crédito fiscal não destacado na nota fiscal ou a diferença relativa a crédito destacado a menor, na hipótese do

§ 1º deste artigo, somente será admitida após autorização da Secretaria Executiva da Secretaria de Estado da Receita exarada em processo devidamente instruído com a prova documental de que o imposto foi recolhido pelo estabelecimento remetente.

Aduz o contribuinte que o aproveitamento indevido de crédito em valor superior ao legalmente permitido corresponde exatamente aos 2% devidos ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Estado da Paraíba – FUNCEP, aglutinados aos 18% devidos pela operação.

Com efeito, percebe-se a clareza do procedimento fiscal que verificou a escrituração dos créditos fiscais no registro C100 da EFD de forma irregular, em percentual acima daquele permitido pela legislação para as operações realizadas pelos documentos fiscais anexados na denúncia.

No tocante a justificativa apresentada pela Reclamante, deve ser esclarecido que a receita do FUNCEP não se confunde com o ICMS para fins de apropriação de créditos fiscais, por absoluta falta de previsão legal nesse sentido, conforme entendeu corretamente o julgador singular.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 20

Sendo assim, por se tratar o FUNCEP de uma hipótese de impedimento ao crédito, a alegação da Reclamante não pode ser acolhida e a acusação de apropriação de crédito maior do que o permitido pela legislação está correta devendo ser mantida.

A Reclamante afirma que em janeiro/2017 o cálculo do crédito tributário exige o valor de **R\$ 1.904,08**, enquanto, na planilha fiscal, o mesmo período totalizaria **R\$ 1.958,23**. Em março/2017, o demonstrativo apontou como devidos **R\$ 2.488,31**, enquanto a planilha fiscal totaliza **R\$ 2.478,24**. Aduz também que tais aspectos não foram abordados na decisão de primeira instância e afirma que deverão contribuir para a declaração de nulidade.

Pois bem, a Reclamante alega que o valor do crédito tributário no período de janeiro de 2017 totalizaria um valor superior ao apurado na planilha de fiscalização. Vejo nas fls. 22 do levantamento fiscal (fls. 18/79) que janeiro de 2017 totalizou **R\$ 1.904,08**, mesmo valor autuado, e menor do que o valor reclamado, por isso, não há prejuízo para a defesa.

No período de março de 2017 a Reclamante também alega que o valor do crédito tributário totalizaria um valor superior ao apurado na planilha de fiscalização. Vejo nas fls. 61 do levantamento fiscal (fls. 18/79) que março de 2017 totalizou **R\$ 2.474,26**, e o valor alocado no auto de infração foi de **R\$ 2.488,31**.

Contudo deve ser notado que a planilha das fls. 17 da mesma acusação complementa o valor da diferença R\$ 14,05, motivo pelo qual está correto o lançamento e igualmente não houve prejuízo para a defesa.

Quanto a alegação de nulidade pleiteada por motivo do erro acima apontado, não existe fundamento para tal, até porque não se evidenciou o erro alegado, além do que a Reclamante teve todas as condições de fazer sua defesa, pois foram apresentados, um a um, os documentos cujo crédito fiscal foi glosado, com o valor individualizado para cada documento.

Aduz ainda a Reclamante que na planilha acusatória, as NF-e nº. 22259, emitida em 27/2/2018 e nº. 039522, emitida em 3/10/2018, não correspondem à chave de acesso informada pelo Fiscal, 33180304023261000188550010000207851140023440 e 33181004023261000188550010000240041541137777.

De fato, o julgador singular confirma o erro no código da chave de acesso, mas entende que a acusação deve ser mantida, argumentando que teve acesso a tais documentos no Sistema da Secretaria da Fazenda, por meio das demais informações prestadas na planilha acusatória.

Com todas as vênias ao i. Julgador, mas discordo de seu entendimento, visto que o erro na indicação do número chave de acesso, impõe uma imprecisão do lançamento tributário, visto que a identificação do crédito indevido vem desse registro na planilha acusatória. Não pode haver dúvidas na acusação fiscal, ela deve ser clara, líquida e certa.

Assim, documentos existentes nos bancos de dados da SEFAZ devem ser corretamente indicados na planilha acusatória, para que não reste dúvidas da acusação posta, sob pena de nulidade material na infração, nessa parte.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022
Página 21

Por isso, julgo pela exclusão do crédito tributário lançado em função dos citados registros de números de chave errados e não reconhecidos pelo sujeito passivo, no valor de R\$ 61,80 para o período de 03/2018 e R\$ 6,48 para o período 10/2018, e idêntico valor para as respectivas multas aplicadas.

Devo ainda registrar que o vício reconhecido acima não macula de nulidade o procedimento, visto que a indicação do número da chave de acesso foi precisa nos demais documentos. Além disso, a Nota Fiscal Eletrônica pode ser consultada no Portal da Nota Fiscal Eletrônica com a chave de acesso, logo, desnecessário anexar os arquivos dos DANFES nesse procedimento.

Assim sendo, em face da afirmação do contribuinte de que utilizou crédito a maior do que o devido, não resta dúvida de sua procedência, com as devidas correções acima justificadas.

Crédito indevido (documento inidôneo)

A acusação de crédito indevido por documento inidôneo tem por base notas fiscais de entradas canceladas, conforme demonstrativo das fls. 80, apontado como infringidos os art. 77; e, art. 82, X, do RICMS/PB, assim disposto:

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. (...)

Art. 82. Não implicará crédito do imposto:

(...) X - entradas de mercadorias acobertadas por documento fiscal inidôneo, nos termos do § 1º do art. 143;

Por seu turno, o acima referenciado § 1º do art. 143, assim preceitua:

Nova redação dada ao “caput” do art. 143 pelo art. 4º do Decreto nº 32.718/12 (DOE de 25.01.12).

Art. 143. Os documentos fiscais referidos no art. 142 deverão ser emitidos de acordo com as exigências previstas na legislação vigente, sob pena de serem desconsiderados pelo fisco estadual, em decorrência de sua inidoneidade. (...)

Nova redação dada ao § 1º do art. 143 pelo art. 4º do Decreto nº 32.718/12 (DOE de 25.01.12).

§ 1º É considerado inidôneo, para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, os documentos previstos no art. 142 que:

(...) III - não guardem as exigências ou requisitos previstos na legislação vigente, quanto ao seu “layout”;

Descontente, a Reclamante afirma que o tributo respectivo fora estornado, não se concretizando o uso indevido do crédito, sendo improcedente a acusação fiscal. Exemplifica alegando que a NF nº 000.857.791, o crédito devido em razão da operação fora devidamente estorno em 12/11/2019.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022

Página 22

A referida nota fiscal foi registrada no dia 27/11/2019, como atesta-se pelo sistema ATF da SEFAZ/PB, com a apropriação de créditos fiscais.

Não obstante, o Julgador singular não encontrou comprovação dos estornos de créditos afirmados pela Reclamante. Observo igualmente que a defesa apenas reitera tal alegação, mas não trouxe documentos que comprovem os estornos de crédito realizados.

Sendo assim, considerando que ficou demonstrada a escrituração dos créditos fiscais na EFD, inobstante se embasar em documentos cancelados, a Reclamante não logrou demonstrar os estornos de créditos que afirma, motivo pelo qual a infração deve ser mantida conforme entendeu o julgador singular e concordou o Relator desse processo.

Pelos fundamentos acima evidenciados, peço *venia* para divergir do posicionamento do nobre Relator, quanto ao seu entendimento em relação a acusação de **aquisição de mercadorias com receitas omitidas**, e em parte da decisão da acusação de **crédito indevido (crédito maior que o permitido)** e reformar a decisão da instância monocrática, com os ajustes abaixo realizados.

Infração	Data Inicial	Data Final	Icms Ai	Multa Ai	Icms Cancelado	Multa Cancelada	Icms Devido	Icms Devido
0061	01/01/2017	31/01/2017	1.904,08	1.904,08			1.904,08	1.904,08
0061	01/02/2017	28/02/2017	2.317,40	2.317,40			2.317,40	2.317,40
0061	01/03/2017	31/03/2017	2.488,31	2.488,31			2.488,31	2.488,31
0061	01/04/2017	30/04/2017	3,98	3,98			3,98	3,98
0061	01/06/2017	30/06/2017	54,15	54,15			54,15	54,15
0061	01/12/2017	31/12/2017	1.134,84	1.134,84			1.134,84	1.134,84
0061	01/03/2018	31/03/2018	61,80	61,80	61,8	61,8	-	-
0061	01/09/2018	30/09/2018	250,88	250,88			250,88	250,88
0061	01/10/2018	31/10/2018	6,48	6,48	6,48	6,48	-	-
0061	01/11/2018	30/11/2018	8.267,43	8.267,43			8.267,43	8.267,43
0061	01/12/2018	31/12/2018	4.000,56	4.000,56			4.000,56	4.000,56
0061	01/09/2019	30/09/2019	259,78	259,78			259,78	259,78
0061	01/11/2019	30/11/2019	76,40	76,40			76,40	76,40
0044	01/05/2017	31/05/2017	175,49	175,49			175,49	175,49
0044	01/07/2017	31/07/2017	125,94	125,94			125,94	125,94
0044	01/10/2017	31/10/2017	6,19	6,19			6,19	6,19
0044	01/07/2019	31/07/2019	299,73	299,73			299,73	299,73
0044	01/11/2019	30/11/2019	165,16	165,16			165,16	165,16



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022

Página 23

0009	01/01/2017	31/01/2017	5.257,40	5.257,40			5.257,40	5.257,40
0009	01/02/2017	28/02/2017	20.552,40	20.552,40			20.552,40	20.552,40
0009	01/03/2017	31/03/2017	820,44	820,44			820,44	820,44
0009	01/04/2017	30/04/2017	220.327,77	220.327,77	169.083,28	169.083,28	51.244,49	51.244,49
0009	01/05/2017	31/05/2017	162.748,51	162.748,51			162.748,51	162.748,51
0009	01/06/2017	30/06/2017	75.973,56	75.973,56			75.973,56	75.973,56
0009	01/07/2017	31/07/2017	204.202,52	204.202,52			204.202,52	204.202,52
0009	01/08/2017	31/08/2017	15.018,73	15.018,73			15.018,73	15.018,73
0009	01/09/2017	30/09/2017	9.798,97	9.798,97			9.798,97	9.798,97
0009	01/10/2017	31/10/2017	651,01	651,01			651,01	651,01
0009	01/12/2017	31/12/2017	9.123,25	9.123,25			9.123,25	9.123,25
0009	01/01/2018	31/01/2018	1.906,51	1.906,51			1.906,51	1.906,51
0009	01/02/2018	28/02/2018	5.239,93	5.239,93			5.239,93	5.239,93
0009	01/03/2018	31/03/2018	88,11	88,11			88,11	88,11
0009	01/04/2018	30/04/2018	3.398,38	3.398,38			3.398,38	3.398,38
0009	01/05/2018	31/05/2018	1.390,53	1.390,53			1.390,53	1.390,53
0009	01/06/2018	30/06/2018	4.048,58	4.048,58			4.048,58	4.048,58
0009	01/07/2018	31/07/2018	986,76	986,76			986,76	986,76
0009	01/08/2018	31/08/2018	229,52	229,52			229,52	229,52
0009	01/09/2018	30/09/2018	4.865,85	4.865,85			4.865,85	4.865,85
0009	01/10/2018	31/10/2018	4.250,06	4.250,06			4.250,06	4.250,06
0009	01/11/2018	30/11/2018	2.679,39	2.679,39			2.679,39	2.679,39
0009	01/12/2018	31/12/2018	7.008,30	7.008,30			7.008,30	7.008,30
0009	01/01/2019	31/01/2019	15.213,14	15.213,14			15.213,14	15.213,14
0009	01/02/2019	28/02/2019	7.556,56	7.556,56			7.556,56	7.556,56
0009	01/03/2019	31/03/2019	92,03	92,03			92,03	92,03
0009	01/04/2019	30/04/2019	26.388,89	26.388,89			26.388,89	26.388,89
0009	01/05/2019	31/05/2019	1.087,42	1.087,42			1.087,42	1.087,42
0009	01/06/2019	30/06/2019	33.146,72	33.146,72			33.146,72	33.146,72
0009	01/07/2019	31/07/2019	1.451,10	1.451,10			1.451,10	1.451,10



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0534/2022

Página 24

0009	01/08/2019	31/08/2019	3.882,36	3.882,36			3.882,36	3.882,36
0009	01/09/2019	30/09/2019	1.442,36	1.442,36			1.442,36	1.442,36
0009	01/10/2019	31/10/2019	1.067,65	1.067,65			1.067,65	1.067,65
0009	01/11/2019	30/11/2019	13.464,99	13.464,99			13.464,99	13.464,99
0009	01/12/2019	31/12/2019	468,60	468,60			468,60	468,60
Total do Crédito Tributário			887.426,90	887.426,90	169.151,56	169.151,56	718.275,34	718.275,34

Diante do exposto.

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício por regular e do voluntário por regular e tempestivo, e, quanto a mérito, pelo provimento parcial de ambos, a fim de alterar a decisão de parcial procedência do auto de Infração nº 93300008.09.00001147/2021-97, em face da empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA, inscrição estadual nº 16.023.765-3, já qualificada nos autos, considerando devido o crédito tributário no valor de **R\$ 1.436.550,68 (um milhão, quatrocentos e trinta e seis mil, quinhentos e cinquenta reais e sessenta e oito centavos)**, sendo R\$ 718.275,34 (setecentos e dezoito mil, duzentos e setenta e cinco reais e trinta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao art. 74 c/c, 75, §1º; e arts. 77; e 82, X, todos do RICMS/PB; arts. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646 do RICMS/PB, e R\$ 718.275,34 (setecentos e dezoito mil, duzentos e setenta e cinco reais e trinta e quatro centavos), a título de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, "f" e "h", da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo o valor de **R\$ 338.303,12 (trezentos e trinta e oito mil, trezentos e três reais e doze centavos)**, sendo R\$ 169.151,56 (cento e sessenta e nove mil, cento e cinquenta e um reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 169.151,56 (cento e sessenta e nove mil, cento e cinquenta e um reais e cinquenta e seis centavos) de multa por infração, pelas razões já evidenciadas.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 20 de setembro de 2022.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro do voto divergente