



PROCESSO Nº 1452222021-9 - e-processo nº 2021.000193949-0

ACÓRDÃO Nº 538/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: AUTOSIGN LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: HERMANI FELINTO DE BRITO E MANOEL PEREIRA DA SILVA NETO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO ACOLHIDA. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO LANÇADAS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO. PARCIALIDADE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS. DENÚNCIA COMPROVADA. PENALIDADE. REDUÇÃO. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- Não acolhida a arguição preliminar de cerceamento do direito de defesa, por falta de motivação do auto de infração, dado que se encontram presentes nos anexos do processo administrativo tributário documentos suficientes para comprovar a materialidade da acusação, permitindo ao sujeito passivo exercer plenamente o direito de defesa e contraditório.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovadas, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. Mantida a sucumbência parcial do crédito, em razão de concorrência da infração de 06/2017 e o equívoco do lançamento do período de 03/2018, por erro de fato, caracterizando um vício formal, passível de novo lançamento.

- A legislação estadual autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto estadual, quando for detectada diferença tributável no procedimento de Conta Mercadorias, na hipótese do sujeito



passivo não possuir escrita contábil regular. Mantida a decisão recorrida, visto que o sujeito passivo não trouxe elementos de contraprova para ilidir a presunção.

- Redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, “a” e “f” da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovemento. No entanto, em observância aos princípios da legalidade e da retroatividade benigna da lei tributária, altero de ofício os valores da sentença monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001723/2021-04, lavrado 13 de setembro de 2021, em desfavor da empresa AUTOSIGN LTDA - EPP, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 61.417,86 (sessenta e um mil, quatrocentos e dezessete reais e oitenta e seis centavos)**, sendo R\$ 35.095,92 (trinta e cinco mil, noventa e cinco reais e noventa e dois centavos), de ICMS por infringência aos arts. 158, I e 160, c/fulcro no art. 646 do RICMS/PB e art. 643, § 4º, II, c/c 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB; e multa de R\$ 26.321,94 (vinte e seis mil, trezentos e vinte e um reais, e noventa e quatro centavos), nos termos do art. 82, V, alíneas “a” e “f” da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado, por indevido, o montante de **R\$ 8.503,42 (oito mil, quinhentos e três reais e quarenta e dois centavos)**, sendo R\$ 4.170,71 (quatro mil, cento e setenta reais e setenta e um centavos) de ICMS e R\$ 4.170,71 (quatro mil, cento e setenta reais e setenta e um centavos) de multa por infração.

Reitere-se que cabe a lavratura de novo auto de infração referente ao lançamento de maio de 2018 para a acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN.

Cancelo, por indevido, ex officio o crédito tributário de **R\$ 8.773,98 (oito mil, setecentos e setenta e três reais e noventa e oito centavos)**, de multa por infração, com espeque na aplicação do princípio da retroatividade da lei mais benéfica, art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

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

P.R.I.



Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 01 de novembro de 2023.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, EDUARDO SILVEIRA FRADE, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES E SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR  
Assessor



PROCESSO Nº 1452222021-9 - e-processo nº 2021.000193949-0

RECURSO VOLUNTÁRIO

Recorrente: AUTOSIGN LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
- GEJUP

Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA  
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA  
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: HERMANI FELINTO DE BRITO E MANOEL PEREIRA DA SILVA  
NETO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO ACOLHIDA. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO LANÇADAS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO. PARCIALIDADE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS. DENÚNCIA COMPROVADA. PENALIDADE. REDUÇÃO. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- Não acolhida a arguição preliminar de cerceamento do direito de defesa, por falta de motivação do auto de infração, dado que se encontram presentes nos anexos do processo administrativo tributário documentos suficientes para comprovar a materialidade da acusação, permitindo ao sujeito passivo exercer plenamente o direito de defesa e contraditório.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovadas, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. Mantida a sucumbência parcial do crédito, em razão de concorrência da infração de 06/2017 e o equívoco do lançamento do período de 03/2018, por erro de fato, caracterizando um vício formal, passível de novo lançamento.

- A legislação estadual autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto



estadual, quando for detectada diferença tributável no procedimento de Conta Mercadorias, na hipótese do sujeito passivo não possuir escrita contábil regular. Mantida a decisão recorrida, visto que o sujeito passivo não trouxe elementos de contraprova para ilidir a presunção.

- Redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, “a” e “f” da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001723/2021-04 (fls. 2 e 3), lavrado 13 de setembro de 2021, em desfavor da empresa AUTOSIGN LTDA - EPP, em decorrência das seguintes infrações:

**0009-FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. FISCAL 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.

**Nota Explicativa:** FALTA DE REGISTRO DE N.F.E. DE ENTRADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS.

**0027- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >>** O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, detectada por meio do levantamento Conta Mercadorias.

**Nota Explicativa:** OMISSÕES DE SAÍDAS-CONTA MERCADORIAS

Com supedâneo nos fatos acima, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário no valor total de **R\$ 78.695,26 (setenta e oito mil, seiscentos e noventa e cinco reais e vinte e seis centavos)**, sendo R\$ 39.347,63 (trinta e nove mil, trezentos e quarenta e sete reais e sessenta e três centavos), por infringência aos arts. 158, I e 160, c/fulcro no art. 646 do RICMS/PB e art. 643, § 4º, II, c/c 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB; e multa de R\$ 39.347,63 (trinta e nove mil, trezentos e quarenta e sete reais e sessenta e três centavos), nos termos do art. 82, V, alíneas “a” e “f” da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios acostados às fls. 4/17 dos autos.

Depois de regularmente cientificada, por meio de DT-e em 27/9/2021 (fl.17), a Autuada ingressou com peça reclamatória tempestiva, por meio da qual apresenta as seguintes alegações:



- a) Aduz que o auto de infração é nulo de pleno direito, por falta de motivação do lançamento, na medida em que a autoridade fiscal não colacionou aos autos a prova dos fundamentos utilizados na denúncia;
- b) Que sequer o Livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS da Defendente foi colacionado aos autos do processo administrativo como prova dos fatos narrados na denúncia;
- c) Não há como verificar a existência de elementos mínimos para que a Defendente possa indicar os possíveis pontos de inconsistência da atividade do autuante, o que também acaba por impossibilitar a autoridade julgadora de verificar a realidade fática que motivou o lançamento de ofício do ICMS em vergaste, suprimindo a realização do controle de legalidade do auto de infração;
- d) O período de 06/2017 consta como fato gerador de ambas as acusações. Por fim, a reclamante requer a nulidade dos lançamentos, tendo em vista a falta de documentos que os comprovem.

Os autos foram conclusos, e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde o julgador fiscal **Francisco Nociti** decidiu pela *procedência parcial* do auto de infração, conforme sentença das fls. 48/53, nos termos da ementa que a seguir transcrevo:

*FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. INFRAÇÃO CONFIGURADA.*

*- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo o lançamento tributário de ofício, em virtude da presunção relativa do artigo 646 do RICMS/PB. Entretanto, em decorrência de vício material, e da concorrência de infrações, afastou-se parte dos créditos tributários constituídos.*

*- Do levantamento da Conta Mercadoria resultou falta de recolhimento do ICMS, com fulcro no parágrafo único do art. 646 c/c art. 643, §4º, II, ambos do RICMS/PB, sendo que a reclamante não apresentou quaisquer argumentos, tampouco documentos, que tivessem o condão de afastar a acusação.*

*AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE*



Devidamente notificada da decisão de primeira instância, com ciência em 6/10/2022 (fl. 55), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 1/11/2022 (fls. 56/68), opondo os seguintes argumentos:

1. A presente denúncia não possui os requisitos legais necessários à caracterização da infração supostamente cometida pela Defendente, exigidos pelo art. 14, inciso III da Lei Estadual nº 10.094/2013 de forma a possibilitar o exercício da ampla defesa da autuada, incontestemente a nulidade do auto de infração ora impugnado;
2. Não poderia a autoridade fiscal exigir o ICMS com base na presunção de omissão de saídas de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, tornando-se evidente a nulidade do lançamento e toma como exemplo a nota fiscal nº 077.710, de entrada de uma impressora utilizada na atividade de apoio administrativo da Recorrente;
3. Ocorrência de mercadorias já submetidas a sistemática de tributação da substituição tributária de natureza liberatória, de modo que, não há que se falar em nova exigência de ICMS, sob pena de “bis in idem” e apresenta a título exemplificativo o DANFE da nota fiscal de entrada nº 77.683;
4. No tocante à conta mercadorias, não poderia o auditor fiscal estadual incluir na rubrica “Demais Créditos de ICMS Lançados” notas fiscais envolvendo entradas de “Mercadorias Tributáveis” e de “Mercadorias não Tributáveis sujeitas à Substituição Tributária”;
5. Não se verifica nos documentos anexados ao auto de infração as planilhas, com números das notas fiscais e/ou escrituração fiscal mensal da Recorrente que serviram de esteio para compor a constituição do crédito tributário oriundo do “Levantamento da Conta Mercadorias”;
6. Não restou comprovado pelo autuante que no levantamento financeiro referente ao exercício de 2017 foi considerado o saldo inicial na conta Caixa da Recorrente, que somado às receitas auferidas são suficientes para cobrir as despesas do período autuado.

Por fim, a Recorrente pugna para que sejam acolhidos os fundamentos recursais, reformando a decisão de Primeira Instância, e declare a integral nulidade do auto de infração em comento, em todos os seus termos.

Remetidos a este Colegiado, os autos foram distribuídos a esta Relatoria para análise e julgamento.

**É o relatório.**



## VOTO

Versa os presentes autos sobre o Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração com suporte nas infrações de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios em períodos dos exercícios de 2017, 2018 e 2019, e omissão de saídas de mercadorias tributáveis – conta mercadorias do exercício de 2017, em face da empresa epigrafada.

*Ab initio*, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Devo registrar também preambularmente que o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração, e com exceção do lançamento do período de 03/2018 da primeira acusação, conforme justificado no tópico próprio, não há outras incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal na autuação, conforme se deduz dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013.

### 1. Preliminar de nulidade por falta de motivação do lançamento

A Recorrente afirma que o lançamento tributário teria incorrido no vício do art. 14, inciso III da Lei Estadual nº 10.094/2013<sup>1</sup>, de forma a impossibilitar o exercício da ampla defesa da autuada.

Ora, com todas as vênias, mas não procede essa alegação.

A acusação de falta de lançamento de nota fiscal de aquisição nos livros próprios está instruída com o demonstrativo denominado de **NOTAS FISCAIS DE ENTRADA - OMISSÃO / DIVERGÊNCIA – ICMS**, dos exercícios de 2017, 2018 e de 2019 (fls. 4/16), no qual constam os campos (colunas), **“DATA EMISSÃO, CNPJ EMITENTE, CHAVE DE ACESSO, NOTA FISCAL, VALOR NOTA FISCAL, ICMS”**.

Portanto, diante da chave de acesso e do número do documento fiscal eletrônico contido nos demonstrativos, a defesa tem todos os meios para entender a acusação e sobre ela se pronunciar, como de fato o fez.

---

#### <sup>1</sup>Art. 14. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente;

III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;



A segunda acusação, de OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS do exercício de 2017, está instruída com o competente levantamento, anexado nas fls. 13/14.

Deve ser esclarecido que o procedimento fiscal se deu consoante as informações prestadas na escrituração fiscal digital (EFD), consolidando compras, vendas e estoques escriturados. Portanto, não há se falar em cerceamento de defesa, visto que as informações foram prestadas pelo sujeito passivo.

Deixo de acolher, sob esses fundamentos, a alegação de cerceamento de defesa, visto que nos autos se encontram os documentos que lastrearam a denúncia fiscal.

## 2. FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS

Esta denúncia imposta no auto de infração tem como fulcro o artigo 646 do RICMS/PB, que autoriza a presunção *juris tantum* de que houve omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto, diante da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição. Eis o teor do citado dispositivo legal:

*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; (grifo nosso)***

*[...]*

A referida omissão de receitas tem como fundamento legal o fato gerador presumido, nos termos delineados no art. 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96, “*in verbis*”:

### **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.*

Ademais, o contribuinte está obrigado a emitir nas saídas que promover, os respectivos documentos fiscais, conforme norma extraída dos arts. 158, I e. 160, I, 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;*

Ao ser demonstrada a receita de origem não comprovada, foi proposta a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, nos seguintes termos:

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

**V - de 100% (cem por cento) (...)**

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

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

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

Diante da acusação, a recorrente alegou na primeira instância que o período de 06/2017 consta como fato gerador de ambas as acusações. No Recurso Voluntário, apresenta os argumentos de a acusação incidiu em entradas de mercadorias para uso, consumo e ativo fixo, bem como de mercadorias sujeitas ao pagamento antecipado do imposto por substituição tributária.

Atinente a ocorrência de acusação concorrente, existe jurisprudência administrativa no sentido da possibilidade de concorrência entre o Levantamento da Conta Mercadorias e a infração de omissão de saídas por falta de contabilização de notas fiscais nos livros próprios, quando apuradas em períodos coincidentes, (Acórdão nº 606/2017), de forma que acompanho o julgamento da instância *a quo*, nessa parte, para afastar a acusação de período de 06/2017, de menor monta.

Outrossim, foi cancelada também a acusação do período de 03/2018, por equívoco da acusação, visto que as notas fiscais que ancoram a base de cálculo se referem ao período de 05/2018. Evidencia-se, assim, que março de 2018 é improcedente.



O período de maio de 2018, lançado com erro de fato, claramente evidenciado, constitui um vício formal, que pode ser sanado no prazo decadencial de cinco anos, contados da decisão definitiva que confirmar o citado vício, ex vi do art. 173, inciso II, do CTN.

A defendente aduz a nulidade do auto de infração, considerando que as mercadorias comercializadas pela autuada se destinam ao uso e consumo do estabelecimento e parte estão sob o regime de substituição tributária, isto é, os impostos já estavam recolhidos pelo emitente.

A acusação da presunção de omissão de saídas pretéritas não é ilidida pelo fato de as mercadorias constantes das notas fiscais não contabilizadas serem tributadas pelo regime da Substituição Tributária, ou destinadas ao consumo ou ativo imobilizado, pois a acusação se perfaz quando à aquisição das mercadorias é onerosa, pois realizadas com receitas pretéritas de origem não comprovada.

Esse é o entendimento recorrente do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, consonante podemos exemplificar por meio de trecho do voto do E. Relator, Conselheiro Petrônio Rodrigues Lima, Acórdão nº 112/2018, que por elucidativo, transcrevo:

*“É de bom alvitre esclarecer que a obrigatoriedade de escrituração no Livro Registro de Entradas envolve todos os registros de entrada de mercadorias, tributadas ou não, com a qual o contribuinte transacione em determinado período, de acordo com o que estabelece o art. 276 c/c art. 166-U, do RICMS:*

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

*Art. 166-U. Em relação ao DANFE e à NF-e, aplicam-se, no que couber, as normas previstas para os demais documentos fiscais.*

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

*Da entrada de mercadoria no estabelecimento nasce a obrigação do lançamento da nota fiscal respectiva no Livro Registro de Entradas. Do contrário, a legislação tributária autoriza a presunção de que trata o artigo 646, acima destacado, de omissão de vendas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, desde que, por óbvio, tenha havido dispêndio financeiro nas referidas aquisições. O citado dispositivo acompanha o que determina a Lei nº 6.379/96, no parágrafo 8º do seu artigo 3º[3].”*

***Ressalte-se que o que se está tributando é o valor das saídas de mercadorias tributáveis omitidas em etapa***



***anterior e cujas receitas auferidas serviram de esteio para o pagamento das aquisições, em que as entradas não foram registradas, o que repercute em violação aos arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB, por presunção legal.”***

Dessarte, conforme bem argumentou o E. Relator Petrônio Rodrigues Lima, o objeto da autuação são os valores das saídas de mercadorias tributáveis omitidas em etapa anterior, pretéritas, cujas receitas auferidas foram utilizadas para o pagamento das notas fiscais listadas na acusação, caracterizando tal acusação uma presunção *juris tantum*, da qual a Recorrente tem o ônus de contraprovar.

Considerando que a defesa não trouxe outros argumentos que possam contrapor os fatos indiciários, a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis por falta de lançamento de notas fiscais nos livros próprios resta parcialmente procedente, com os fundamentos propostos acima.

### **3. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS**

O levantamento da Conta Mercadorias encontra respaldo em nossa legislação, onde a ocorrência da infração se verifica por presunção legal, ***juris tantum***, ressalvando o direito do sujeito passivo de produzir provas que se contraponham à acusação, consoante os art. 643, §4º e art. 24, combinados com o art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, *in verbis*:

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)



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

*(...)*

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

*critérios:*

*(...)*

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

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

*I – o fato de a escrituração indicar:*

*a) insuficiência de caixa;*

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

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

*III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;*

*IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;*

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

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

Constatada a omissão de vendas pela técnica de Conta Mercadorias, é certo que o contribuinte deixou de cumprir a obrigação emitir os respectivos documentos fiscais nas saídas que promoveu, obrigando o lançamento de ofício, conforme norma extraída dos arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB, supramencionados.

O Representante Fazendário ao lavrar o auto de infração anexou a CONTA MERCADORIAS LUCRO PRESUMIDO do exercício de 2017 (fls. 13/14), nas quais detalhou todos os elementos do fato indiciário.

Devo ressaltar que a diferença tributável apurada na Conta Mercadorias tem por fundamento lógico o fato de o contribuinte que não efetuar a escrita contábil regular estar impossibilitado de apurar o lucro real no exercício. Passa, então, a ficar obrigado a guardar uma margem de vendas no percentual



de 30% sobre o valor obtido para o custo das mercadorias vendidas (CMV), de acordo com o art. 24, parágrafo único, inciso III, do RICMS/PB, supracitado.

Inconformada, a Recorrente aduz que não poderia o auditor fiscal estadual incluir na rubrica “Demais Créditos de ICMS Lançados” notas fiscais envolvendo entradas de “Mercadorias Tributáveis” e de “Mercadorias não Tributáveis sujeitas à Substituição Tributária” e, por este motivo, não poderiam compor a Conta Mercadorias Tributável do exercício de 2017.

Deve ser esclarecido que no procedimento Conta Mercadorias separa-se as operações normais das operações sob a égide da substituição tributária, resultando na apuração de lucro/prejuízo nas duas situações e assim foi realizado. A acusação em comento incidiu sobre o Lucro Bruto Apurado com Mercadorias com Tributação Normal no que se refere a diferença para o percentual de 30%.

Portanto, não ocorreu equívoco quanto a utilização indevida de mercadorias sujeitas a substituição tributária no Levantamento Conta Mercadorias. Em relação à rubrica de Demais Créditos de ICMS Lançados (ICMS Antecipado, Garantido, 1/48 At.Imob., etc.), que consta na parte final da apuração, na CONTA CORRENTE DE ICMS – 2017, não há mudança do crédito tributário nessa apuração, visto se amoldar aos créditos fiscais apropriados pela empresa na EFD. Considere-se ainda que as operações sujeitas ao regime de substituição tributária não permite, em regra, apropriação de créditos.

Devo registrar, por fim, que a existência de superávit no levantamento financeiro não é motivo para elidir a acusação em deslinde, que fulcra em fato diverso, ou seja, na hipótese de ocorrência de diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto.

Com base nos fundamentos acima postos, mantenho a decisão singular que julgou procedente essa acusação.

#### **4. DAS MULTAS APLICADAS**

Por derradeiro, necessário acolher as alterações advindas da Lei nº 12.788/23, publicada no DOE de 29/09/2023<sup>2</sup>, que diante do texto normativo do artigo 4º, impõe a redução das penalidades aplicadas termos do art. 82, V, alíneas “a” e “f” da Lei nº 6.379/96, para o percentual de 75%, em face do Princípio da Retroatividade da Lei mais benigna disciplinada no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup>Lei nº 12.788/23

Art. 4º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação:

I - ao art. 3º, para as operações realizadas a partir de 1º de outubro de 2023;

II - à alínea “a” do inciso I do art. 1º, a partir de 1º de janeiro de 2024;

III - aos demais dispositivos, na data de sua publicação.

<sup>3</sup>Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:(...)



Assim, necessária se torna a redução da multa por infração, com fulcro nos fundamentos postos, para alterar de ofício a sentença monocrática, no tocante aos seus valores, mantendo a **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da medida fiscal, cuja exação assim se apresenta, conforme tabela abaixo:

Descrição Da Infração	Início	Fim	ICMS AI	Multa AI	ICMS Cancelado	Multa Cancelada	ICMS Devido	Multa Devida
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/06/17	30/06/17	81,00	81,00	81,00	81,00	0,00	0,00
	01/01/18	31/01/18	312,84	312,84	0,00	78,21	312,84	234,63
	01/02/18	28/02/18	196,96	196,96	0,00	49,24	196,96	147,72
	01/03/18	31/03/18	4.170,71	4.170,71	4.170,71	4.170,71	0,00	0,00
	01/06/18	30/06/18	742,32	742,32	0,00	185,58	742,32	556,74
	01/07/18	31/07/18	954,72	954,72	0,00	238,68	954,72	716,04
	01/09/18	30/09/18	1.065,74	1.065,74	0,00	266,44	1.065,74	799,31
	01/10/18	31/10/18	918,93	918,93	0,00	229,73	918,93	689,20
	01/12/18	31/12/18	3.256,56	3.256,56	0,00	814,14	3.256,56	2.442,42
	01/02/19	28/02/19	197,82	197,82	0,00	49,46	197,82	148,37
	01/04/19	30/04/19	708,65	708,65	0,00	177,16	708,65	531,49
	01/07/19	31/07/19	2.964,31	2.964,31	0,00	741,08	2.964,31	2.223,23
	01/11/19	30/11/19	93,94	93,94	0,00	23,49	93,94	70,46
01/12/19	31/12/19	342,87	342,87	0,00	85,72	342,87	257,15	
0027 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS	01/01/17	31/12/17	23.340,26	23.340,26	0,00	5.835,07	23.340,26	17505,2
<b>TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>			<b>39.347,63</b>	<b>39.347,63</b>	<b>4.251,71</b>	<b>13.025,69</b>	<b>35.095,92</b>	<b>26.321,94</b>

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.



**Por todo o exposto,**

**VOTO** pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. No entanto, em observância aos princípios da legalidade e da retroatividade benigna da lei tributária, altero de ofício os valores da sentença monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001723/2021-04, lavrado 13 de setembro de 2021, em desfavor da empresa AUTOSIGN LTDA - EPP, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 61.417,86 (sessenta e um mil, quatrocentos e dezessete reais e oitenta e seis centavos)**, sendo R\$ 35.095,92 (trinta e cinco mil, noventa e cinco reais e noventa e dois centavos), de ICMS por infringência aos arts. 158, I e 160, c/fulcro no art. 646 do RICMS/PB e art. 643, § 4º, II, c/c 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB; e multa de R\$ 26.321,94 (vinte e seis mil, trezentos e vinte e um reais, e noventa e quatro centavos), nos termos do art. 82, V, alíneas “a” e “f” da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado, por indevido, o montante de **R\$ 8.503,42 (oito mil, quinhentos e três reais e quarenta e dois centavos)**, sendo R\$ 4.170,71 (quatro mil, cento e setenta reais e setenta e um centavos) de ICMS e R\$ 4.170,71 (quatro mil, cento e setenta reais e setenta e um centavos) de multa por infração.

Reitere-se que cabe a lavratura de novo auto de infração referente ao lançamento de maio de 2018 para a acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN.

Cancelo, por indevido, ex officio o crédito tributário de **R\$ 8.773,98 (oito mil, setecentos e setenta e três reais e noventa e oito centavos)**, de multa por infração, com espeque na aplicação do princípio da retroatividade da lei mais benéfica, art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

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

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 1º de novembro de 2023.

Lindemberg Roberto de Lima  
Conselheiro Relator