



PROCESSO Nº 0396842018-7

ACÓRDÃO Nº 070/2024

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: CESTÃO SUPERMERCADOS LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - ITABAIANA

Autuante: FERNANDO JOSÉ CRUZ CORDEIRO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS - INFRAÇÃO CONFIGURADA - PASSIVO FICTÍCIO - IRREGULARIDADE COMPROVADA EM PARTE - TERMO COMPLEMENTAR DE INFRAÇÃO - AFASTAMENTO - MULTAS APLICADAS COM BASE NO ARTIGO 82, V, DA LEI Nº 6.379/96 - REDUÇÃO DE OFÍCIO - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios faz emergir a presunção de que o contribuinte realizou compras de mercadorias com receitas de origem não comprovada, ex vi dos artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB.

- A figura do Passivo Fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que houve pagamentos efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas. In casu, restou comprovada a necessidade de cancelamento do crédito tributário referente ao exercício de 2014, haja vista a diferença tributável apurada pelo Fisco conter valores já lançados, a título de passivo fictício, para o ano de 2013 em montante superior ao identificado em 2014.

- Redução das multas lançadas com base no artigo 82, V, da Lei nº 6.379/96, em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em cumprimento ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.



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 parcial provimento, para reformar a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000294/2018-44, lavrado em 26 de março de 2018 em desfavor da empresa CESTÃO SUPERMERCADOS LTDA., declarando devido um crédito tributário na quantia total de R\$ 450.627,43 (quatrocentos e cinquenta mil, seiscentos e vinte e sete reais e quarenta e três centavos), sendo R\$ 257.501,39 (duzentos e cinquenta e sete mil, quinhentos e um reais e trinta e nove centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646, *caput* e II, todos do RICMS/PB e R\$ 193.126,04 (cento e noventa e três mil, cento e vinte e seis reais e quatro centavos) de multas por infração com arrimo no artigo 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo o montante de R\$ 1.381.346,05 (um milhão, trezentos e oitenta e um mil, trezentos e quarenta e seis reais e cinco centavos), sendo R\$ 242.243,79 (duzentos e quarenta e dois mil, duzentos e quarenta e três reais e setenta e nove centavos) de ICMS e R\$ 306.619,14 (trezentos e seis mil, seiscentos e dezenove reais e catorze centavos) de multa lançados no auto de infração e R\$ 475.704,64 (quatrocentos e setenta e cinco mil, setecentos e quatro reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 356.778,48 (trezentos e cinquenta e seis mil, setecentos e setenta e oito reais e quarenta e oito centavos) de multa lançados no termo complementar de infração.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 16 de fevereiro de 2024.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente



Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE), EDUARDO SILVEIRA FRADE, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA  
Assessor



PROCESSO Nº 0396842018-7

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: CESTÃO SUPERMERCADOS LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
– GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA  
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA  
DA SEFAZ - ITABAIANA

Autuante: FERNANDO JOSÉ CRUZ CORDEIRO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS  
TRIBUTÁVEIS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS  
FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS -  
INFRAÇÃO CONFIGURADA - PASSIVO FICTÍCIO -  
IRREGULARIDADE COMPROVADA EM PARTE -  
TERMO COMPLEMENTAR DE INFRAÇÃO -  
AFASTAMENTO - MULTAS APLICADAS COM BASE NO  
ARTIGO 82, V, DA LEI Nº 6.379/96 - REDUÇÃO DE  
OFÍCIO - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº  
12.788/23 - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE  
PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO  
RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO  
PARCIALMENTE PROVIDO.**

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios faz emergir a presunção de que o contribuinte realizou compras de mercadorias com receitas de origem não comprovada, ex vi dos artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB.

- A figura do Passivo Fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que houve pagamentos efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas. In casu, restou comprovada a necessidade de cancelamento do crédito tributário referente ao exercício de 2014, haja vista a diferença tributável apurada pelo Fisco conter valores já lançados, a título de passivo fictício, para o ano de 2013 em montante superior ao identificado em 2014.

- Redução das multas lançadas com base no artigo 82, V, da Lei nº 6.379/96, em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em cumprimento ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.



## RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000294/2018-44, lavrado em 26 de março de 2018, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00007958/2017-75 denuncia a empresa CESTÃO SUPERMERCADOS LTDA., inscrição estadual nº 16.101.193-4, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

0555 – PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamentos com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatado mediante a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas.

Em decorrência destes eventos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646, *caput* e inciso II, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 999.490,36 (novecentos e noventa e nove mil, quatrocentos e noventa reais e trinta e seis centavos), sendo R\$ 499.745,18 (quatrocentos e noventa e nove mil, setecentos e quarenta e cinco reais e dezoito centavos) de ICMS e quantia idêntica a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 6 a 21.

Depois de cientificada da autuação em 25 de abril de 2018, a denunciada, por intermédio de seu representante legal, protocolou, em 24 de maio de 2018, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no auto de infração em comento, por meio da qual alega, em síntese, que:

- a) Há concorrência entre as infrações de Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição nos Livros Próprios e Passivo Fictício, uma vez que ambas têm, por fundamento, a presunção de omissão de saídas relativamente aos mesmos períodos;
- b) As informações contidas no Portal da NF-e não são suficientes para comprovar que as mercadorias foram adquiridas e que chegaram ao estabelecimento da autuada;



- c) No que se refere ao Passivo Fictício, o auditor fiscal deixou de abater, da diferença tributável identificada no exercício de 2014, o valor cobrado no Auto de Infração nº 93300008.09.00000788/2016-67;
- d) O procedimento foi realizado no caso do exercício de 2014, uma vez que a autoridade fiscal deduziu, do montante do passivo fictício apurado, a parcela relativa ao exercício de 2013, evitando, assim, o *bis in idem*.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa, que decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

**ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – INFRAÇÃO CARACTERIZADA. PASSIVO FICTÍCIO – DENÚNCIA CONFIGURADA.**

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. *In casu*, a Autuada apresentou alegações destituídas de provas documentais válidas, que foram incapazes de desconstituir o crédito tributário lançado na inicial.

- É prática tendente a encobrir saídas não registradas manter-se no passivo obrigações já quitadas com o produto de receita marginal. Caracterizada a ocorrência, legítimo é o lançamento do imposto sobre o valor dos pagamentos. O contribuinte não apresentou provas capazes de elidir a acusação inserta na inicial.

**AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE**

Cientificado da sentença proferida pela instância prima em 21 de outubro de 2019, o sujeito passivo protocolou, no dia 8 de novembro de 2019, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual reapresenta os argumentos trazidos em sua impugnação e acrescenta que:

- a) Na fiscalização anterior, constam, no Termo de Encerramento (cópia em anexo), as seguintes informações:
  - i) Realizado o levantamento da conta fornecedores do exercício de 2012, foi detectado um passivo fictício de R\$ 1.142.903,55 (um milhão, cento e quarenta e dois mil, novecentos e três reais e cinquenta e cinco centavos) referente ao saldo da conta fornecedores de 2011;
  - ii) Realizado o levantamento da conta fornecedores do exercício de 2013, foi detectado um passivo fictício de R\$ 3.314.693,09 (três milhões, trezentos e catorze mil, seiscentos e noventa e três reais e nove centavos) do saldo da conta fornecedores de 2012 que, deduzido do saldo do exercício de 2011, restou uma diferença de



R\$ 2.171.789,54 (dois milhões, cento e setenta e um mil, setecentos e oitenta e nove reais e cinquenta e quatro centavos);

- b) Os saldos da conta fornecedores dos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014 permaneceram nos assentos contábeis da empresa, não tendo havido qualquer registro contábil para ajustá-los. Sendo assim, os levantamentos de 2013 e 2014 são impróprios para validar a presunção de omissão de saídas.

Com base nos argumentos apresentados, a recorrente requer seja julgado improcedente o auto de infração em tela.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos a mim distribuídos, segundo critérios regimentais, para análise de julgamento.

Considerando as informações apresentadas no recurso voluntário, os autos foram baixados em diligência, sendo requerido ao auditor fiscal responsável pela atuação que:

- a) Verificasse se os dados que motivaram a indicação dos passivos fictícios na fiscalização anterior continuaram, de fato, nos assentos contábeis da empresa, de forma a repercutir nos resultados evidenciados nos exercícios de 2014 e 2015;
- b) Em sendo confirmadas as alegações, que refizesse os levantamentos fiscais, abatendo os saldos dos exercícios anteriores, uma vez que associados a fatos geradores ocorridos em exercícios distintos daqueles assinalados no Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000294/2018-44.

Em resposta à diligência, a autoridade fiscal apresentou, às fls. 72, novo demonstrativo e, em razão de haver observado uma diferença tributável a maior em relação àquela anteriormente identificada para o exercício de 2015 para a acusação de passivo fictício, lavrou um termo complementar de infração no valor total de R\$ 832.483,12 (oitocentos e trinta e dois mil, quatrocentos e oitenta e três reais e doze centavos), sendo R\$ 475.704,64 (quatrocentos e setenta e cinco mil, setecentos e quatro reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 356.778,48 (trezentos e cinquenta e seis mil, setecentos e setenta e oito reais e quarenta e oito centavos) de multa por infração.

O contribuinte tomou ciência do termo complementar de infração em 25 de novembro de 2023 e apresentou, em 26 de dezembro de 2023, recurso voluntário tempestivo ao CRF-PB<sup>1</sup>.

Eis o relatório.

<sup>1</sup> A peça recursal foi protocolada como Recurso Especial.



## VOTO

Em exame nesta corte, o recurso voluntário interposto contra a decisão singular que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000294/2018-44, lavrado contra a empresa CESTÃO SUPERMERCADOS LTDA., já devidamente qualificada nos autos.

### DO TERMO COMPLEMENTAR DE INFRAÇÃO

De início, faz-se imperativo discorrermos acerca do termo complementar de infração lavrado 24 de janeiro de 2023.

Ainda que a fiscalização, durante os trabalhos de diligência, tenha identificado a existência de uma diferença tributável complementar, há, pelo menos, dois motivos que impedem que o crédito tributário registrado na peça acusatória complementar se sustente.

O primeiro se refere à impossibilidade de se lavrar um termo complementar de infração quando já houver sido proferida a decisão de primeira instância, *ex vi* do artigo 43, I, da Lei nº 10.094/13:

Art. 43. Quando, através de exames posteriores à lavratura do Auto de Infração, verificarem-se irregularidades, lavrar-se-á:

I - Termo Complementar de Infração, quando for constatada necessidade de complementação do crédito tributário, e não tiver sido proferida decisão de primeira instância;

II - Auto de Infração específico, quando já tiver sido proferida a decisão de primeira instância; (g. n.)

Noutras palavras, considerando que, no caso concreto, já houve decisão singular proferida, a legislação tributária estadual veda a emissão de termo complementar de infração.

O outro motivo está relacionado ao período do fato gerador, ou seja, o crédito tributário associado ao exercício de 2015 lançado no termo complementar de infração já foi alcançado pela decadência, uma vez que a ciência do referido termo de efetivou em 25 de novembro de 2023, após o prazo decadencial disciplinado no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;





Diante deste cenário, reputo insubsistente o lançamento efetuado por meio do termo complementar de infração.

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS

Além de caracterizar descumprimento de obrigação acessória, a falta de escrituração de documentos fiscais de entrada pode ganhar contornos mais amplos. Isto porque a legislação tributária do Estado da Paraíba incluiu esta conduta no rol daquelas que autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido.

Vejamos o que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB:

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;

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 ausência de registros de notas fiscais de aquisição, a teor do que regem os dispositivos acima reproduzidos, indica afronta aos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB.

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;

Para aqueles que incorrerem na conduta descrita nos artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “F”, estabelece a seguinte penalidade:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

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

A presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB é relativa, cabendo ao contribuinte a prova da sua improcedência, conforme prevê a parte final do *caput* do referido dispositivo.

Assim como fizera em sua peça impugnatória, a defesa, por meio de seu recurso voluntário, afirma que desconhece a emissão dos documentos fiscais de cuja falta de lançamento está sendo acusada e afirma que o fato de as notas fiscais constarem no



Portal da NF-e e não haverem sido lançadas no SPED fiscal da empresa não significa que as mercadorias foram adquiridas e que chegaram ao seu destino.

A tese recursal tem, por arrimo, o entendimento de que, para caracterizar a infração, é imperativo que sejam apresentadas comprovações de que as operações comerciais acobertadas pelas notas fiscais relacionadas pela auditoria foram, de fato, realizadas. Assim, para a autuada, a presunção somente ganharia contornos de legitimidade caso confirmadas as entradas, em seu estabelecimento, das mercadorias não contabilizadas.

De início, atentemos para o fato de que todos os documentos fiscais indicados às fls. 14 a 19 são notas fiscais eletrônicas.

Nas aludidas planilhas, constam, além dos números das notas fiscais, suas respectivas chaves de acesso, as datas de suas emissões, os valores totais de cada documento e os correspondentes montantes do ICMS devido.

Assim, para desconstituí-las como provas no caso destes autos, far-se-ia necessária a confirmação inequívoca de que as operações nelas descritas não se efetivaram. Isto porque essas notas fiscais tiveram suas emissões autorizadas pelos Fiscos dos Estados de domicílio das empresas emitentes, sendo, portanto, documentos autênticos e dotados de validade jurídica.

Portanto, em oposição ao que preconiza a defesa, não se faz necessário, para dar suporte à acusação, que seja comprovada a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento, pois, como já destacado, a existência de notas fiscais eletrônicas autorizadas obriga o contribuinte a registrá-las em seus livros próprios, salvo nos casos em que as mercadorias, comprovadamente, não foram a ele destinadas.

Neste ponto, abro um parêntese para discorrer acerca do artigo 159, IX, do RICMS/PB, o qual, não raramente, é citado nas defesas administrativas para embasar o argumento de que a apresentação de elementos que atestem a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa seria condição essencial para demonstrar a ocorrência da conduta infracional.

Este dispositivo normativo, em verdade, apenas disciplina a obrigatoriedade de inclusão, na nota fiscal, de indicações relativas ao comprovante de entrega dos produtos. A compulsoriedade de inserção desta informação na nota fiscal visa, tão somente, ao controle pelas partes envolvidas na operação (remetente, destinatário e transportador).

Sendo assim, não obstante se tratar de requisito obrigatório da nota fiscal, não vincula o Fisco a obtê-lo para comprovar a efetiva entrega das mercadorias ao destinatário indicado na nota fiscal. Vejamos o que prescreve o referido dispositivo:

Art. 159. A nota fiscal conterá, nos quadros e campos próprios, observada disposição gráfica dos modelos 1 e 1-A, as seguintes indicações:

(...)

IX - no comprovante de entrega dos produtos, que deverá integrar apenas a 1ª via da nota fiscal, na forma de canhoto destacável:



- a) a declaração de recebimento dos produtos;
- b) a data do recebimento dos produtos;
- c) a identificação e assinatura do recebedor dos produtos;

Destarte, conclui-se que apenas a negativa de aquisição ou a alegação da necessidade de o Fisco comprovar o recebimento das mercadorias pela autuada não são suficientes para afastar a denúncia. Para tanto, competia à defesa demonstrar que efetuou a escrituração das notas fiscais relacionadas pela auditoria no Livro Registro de Entradas ou que não as lançou pelo fato de as mercadorias nelas consignadas não terem sido remetidas ao contribuinte.

Ademais, a matéria já foi sumulada, tendo, inclusive, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis. Vejamos a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como o teor da Súmula 02, publicada no Diário Oficial Eletrônico, em 19 de novembro de 2019:

Art. 90. Compete ao Conselho de Recursos Fiscais, apreciar proposta de súmula para consolidar suas decisões reiteradas e uniformes.

(...)

§ 3º Depois de publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita - DOe-SER, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Portaria nº 00311/2019/SEFAZ

SÚMULA Nº 02 - NOTA FISCAL NÃO LANÇADA - 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. (Acórdãos nos: 305/2018; 394/2018; 475/2018; 577/2018; 589/2018; 595/2018).

Relevante assinalarmos que a recorrente não produziu qualquer prova em seu favor.

Quanto à alegação de que haveria concorrência entre as infrações descritas na inicial, vejamos como se manifestou a instância prima sobre o tema:

*“Nos debruçando sobre os autos, não vislumbramos nenhuma hipótese de ter ocorrido “bis in idem”, tendo em vista o simples fato de ambas as acusações estarem alicerçadas no art. 646 do RICMS/PB, não implica dizer que são concorrentes.*

*Ora, para constatar se as infrações são concorrentes ou não, não basta apenas analisar o dispositivo legal infringido, sendo necessário analisar se as referidas faltas suprem o chamado “caixa dois” ou recebem recursos do “caixa dois”.*



Com efeito, no caso dos autos, o que se verifica é que as receitas omitidas serviram tanto para a aquisição dos produtos relacionados nas notas fiscais não lançadas quanto para pagar as obrigações não contabilizadas, de forma que não há como considerar que os montantes tiveram a mesma origem.

Diante de todo o exposto, ratifico os termos da decisão recorrida.

### 0555 – PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS)

Em apertada síntese, a figura do passivo fictício caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas.

Esta anomalia contábil também faz surgir a presunção de omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido, por força do que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646, II, do RICMS/PB.

#### Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimientos 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) suprimientos a caixa ou a bancos, não comprovados;

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;



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

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

Tal situação também configura afronta aos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB.

Constatada a existência de diferenças tributáveis, a fiscalização, além de exigir o ICMS sobre a diferença tributável, propôs a aplicação da penalidade disposta no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

A presunção de omissão de saídas somente tem lugar quando, no âmbito do exame da conta Fornecedores, a auditoria se deparar com a existência de duplicatas de um exercício que não foram quitadas no exercício posterior ou que não estejam em aberto ou sob protesto.

Ocorrendo tal situação, cabe ao contribuinte o ônus da prova de inexistência da irregularidade apontada, com supedâneo na legislação supra, conforme prevê a parte final do *caput* do artigo 646 do RICMS/PB.

Exercendo seu direito à ampla defesa e ao contraditório, a recorrente alega que a diferença tributável do exercício de 2014 inexistente, uma vez que a fiscalização teria deixado de observar que havia um passivo fictício de 2013, cobrado no Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000788/2016-67, que não teria sido abatido do levantamento de 2014.

De fato, a diferença tributável identificada no exercício de 2013 não foi deduzida quando do levantamento realizado para o ano de 2014, de sorte que repercutiu indevidamente, superavaliando o saldo inicial da conta fornecedores de 2014.

Na busca pela verdade material, os autos foram baixados em diligência, tendo a autoridade lançadora reconhecido o equívoco e, após retificação da planilha de 2014, constatou que, para o referido exercício, não houve repercussão tributária, conforme demonstrado às fls. 72.

Este fato (ausência de diferença tributável em 2014) fez com que o refazimento da conta fornecedores de 2015 apontasse para uma diferença tributável no montante de R\$ 2.798.262,61 (dois milhões, setecentos e noventa e oito mil, duzentos e sessenta e dois reais e sessenta e um centavos), o que motivou a lavratura do termo complementar de infração.

Pelos motivos já apresentados anteriormente, o ajuste “a maior” não pode ser convalidado, de modo que a análise deve ser realizada a partir do levantamento original (fls. 12).



Registre-se, por relevante, que, na impugnação (fls. 28 a 31) e no recurso voluntário (fls. 56 a 60), não há qualquer contestação específica quanto aos valores alocados na planilha que identificou a existência de passivo fictício no ano de 2015.

Apenas quando da defesa protocolada contra o termo complementar de infração, o contribuinte elaborou uma tabela (fls. 88), na qual, além de consignar a mesma dedução já contabilizada para o exercício de 2014 (R\$ 2.171.789,54), indica algumas divergências em relação ao levantamento fiscal (saldo inicial da conta fornecedores e valores das duplicatas pagas em 2015) e anexa aos autos diversos documentos.

Quanto ao valor deduzido do levantamento de 2014, não há como o utilizarmos novamente como pretende o sujeito passivo, haja vista o montante já ter sido considerado para fins de abatimento da diferença tributável apurada no próprio exercício.

No que concerne às provas trazidas quando da interposição do “segundo recurso”, alguns esclarecimentos se fazem necessários:

1º) Tendo em vista o termo complementar de infração não ter sido considerado válido, a defesa protocolada contra ele, por óbvio, também não deve ser acolhida;

2º) Em razão da situação retratada no item anterior e ante a impossibilidade de majoração do crédito tributário pelos motivos já explicitados, o valor originalmente lançado deve ser mantido (inclusive com a dedução de R\$ 1.424.963,43), de sorte que não houve a inclusão de fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;

3º) A juntada das provas somente ocorreu quando da interposição da impugnação ao termo complementar de infração, ou seja, após precluído o direito de o sujeito passivo fazê-lo, sem que tenha havido requerimento para apresentação posterior, o que contraria o disposto no artigo 58, § 1º, da Lei nº 10.094/13<sup>2</sup>.

Considerando a precariedade da prova e, em especial, a ausência de requerimento acompanhado de petição fundamentada do interessado comprovando uma das condições previstas no artigo 58 da Lei nº 10.094/13 para não apresentação da prova por ocasião da juntada de sua impugnação, não há como acatarmos os elementos ofertados nesta fase processual.

---

<sup>2</sup> Art. 58. As provas documentais serão apresentadas e as demais requeridas na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo de fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua oportuna apresentação ou requerimento, por motivo de força maior, assim entendido, o evento imprevisto, alheio à sua vontade e que o impediu de produzi-la no momento próprio;

II – se refiram a fato ou direito superveniente;

III – se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;

IV – se trate de pedido de produção de prova indeferido pelo julgador de primeira instância.

§ 1º A produção de prova e a juntada de documento após a impugnação deverá ser requerida mediante petição fundamentada do interessado à autoridade julgadora, acompanhada da comprovação de uma das condições previstas neste artigo.



## DAS MULTAS APLICADAS

Não obstante o acerto da fiscalização quanto aos valores lançados a título de penalidades por infração quando da lavratura do auto de infração, faz-se imperativo reduzirmos o montante das multas aplicadas, em razão da alteração promovida por meio do artigo 1º, I, “c”, da Lei nº 12.788, de 28 de setembro de 2023, que deu nova redação ao artigo 82, V, da Lei nº 6.379/96.

### Lei nº 12.788/23:

Art. 1º A Lei nº 6.379/96, de 02 de dezembro de 1996, passa a vigorar:

I – com nova redação dada aos seguintes dispositivos:

(...)

c) “caput” do inciso V do “caput” do art. 82:

“V – de 75% (setenta e cinco por cento):”

Registre-se que a aplicação retroativa decorre do comando emanado do artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

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.

## DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Diante de todo o exposto, o crédito tributário efetivamente devido pela autuada se apresenta conforme demonstrado na tabela a seguir:

		AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO (R\$)





0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	jan/14	355,00	355,00	0,00	88,75	355,00	266,25	621,25
	fev/14	1.296,44	1.296,44	0,00	324,11	1.296,44	972,33	2.268,77
	abr/14	1.028,64	1.028,64	0,00	257,16	1.028,64	771,48	1.800,12
	mai/14	2.108,78	2.108,78	0,00	527,20	2.108,78	1.581,59	3.690,37
	jun/14	623,76	623,76	0,00	155,94	623,76	467,82	1.091,58
	jul/14	235,28	235,28	0,00	58,82	235,28	176,46	411,74
	set/14	511,22	511,22	0,00	127,81	511,22	383,42	894,64
	out/14	1.242,82	1.242,82	0,00	310,71	1.242,82	932,12	2.174,94
	nov/14	315,49	315,49	0,00	78,87	315,49	236,62	552,11
	dez/14	488,37	488,37	0,00	122,09	488,37	366,28	854,65
	jan/15	2.682,92	2.682,92	0,00	670,73	2.682,92	2.012,19	4.695,11
	fev/15	5.033,69	5.033,69	0,00	1.258,42	5.033,69	3.775,27	8.808,96
	mar/15	779,11	779,11	0,00	194,78	779,11	584,33	1.363,44
	abr/15	1.119,74	1.119,74	0,00	279,94	1.119,74	839,81	1.959,55
	mai/15	298,27	298,27	0,00	74,57	298,27	223,70	521,97
	jul/15	155,38	155,38	0,00	38,85	155,38	116,54	271,92
	ago/15	173,25	173,25	0,00	43,31	173,25	129,94	303,19
	set/15	736,44	736,44	0,00	184,11	736,44	552,33	1.288,77
	out/15	338,84	338,84	0,00	84,71	338,84	254,13	592,97
	nov/15	1.255,66	1.255,66	0,00	313,92	1.255,66	941,75	2.197,41
dez/15	3.261,43	3.261,43	0,00	815,36	3.261,43	2.446,07	5.707,50	
0555 - PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS)	01/01/2014 a 31/12/2014	242.243,79	242.243,79	242.243,79	242.243,79	0,00	0,00	0,00
	01/01/2015 a 31/12/2015	233.460,86	233.460,86	0,00	58.365,22	233.460,86	175.095,65	408.556,51
<b>TOTAIS (R\$)</b>		<b>499.745,18</b>	<b>499.745,18</b>	<b>242.243,79</b>	<b>306.619,14</b>	<b>257.501,39</b>	<b>193.126,04</b>	<b>450.627,43</b>

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu parcial provimento, para reformar a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000294/2018-44, lavrado em 26 de março de 2018 em desfavor da empresa CESTÃO SUPERMERCADOS LTDA., declarando devido um crédito tributário na quantia total de R\$ 450.627,43 (quatrocentos e cinquenta mil, seiscentos e vinte e sete reais e quarenta e três centavos), sendo R\$ 257.501,39 (duzentos e cinquenta e sete mil, quinhentos e um reais e trinta e nove centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646, *caput* e II, todos do RICMS/PB e R\$ 193.126,04 (cento e noventa e três mil, cento e vinte e seis reais e quatro centavos) de multas por infração com arrimo no artigo 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo o montante de R\$ 1.381.346,05 (um milhão, trezentos e oitenta e um mil, trezentos e quarenta e seis reais e cinco centavos), sendo R\$ 242.243,79 (duzentos e quarenta e dois mil, duzentos e quarenta e três reais e setenta e nove centavos) de ICMS e R\$ 306.619,14 (trezentos e seis mil, seiscentos e dezenove reais e catorze centavos) de multa lançados no auto de infração e R\$ 475.704,64 (quatrocentos e setenta e cinco mil, setecentos e quatro reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 356.778,48 (trezentos e cinquenta e seis mil, setecentos e setenta e oito reais e quarenta e oito centavos) de multa lançados no termo complementar de infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.



Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 16 de fevereiro de 2024.

Sidney Watson Fagundes da Silva  
Conselheiro Relator