

PROCESSO N° 1094432016-3

ACÓRDÃO 664/2019

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: REFRESCO GUARARAPES LTDA.

2ª Recorrente: REFRESCO GUARARAPES LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO- CAMPINA GRANDE

Autuante: ORLANDO JORGE PEREIRA DE ARAÚJO

Relatora: CONSª. MÔNICA OLIVEIRA COELHO LEMOS

Relator Do Voto Divergente: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA

PRELIMINARES REJEITADAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. ALTERADA A DECISÃO MONOCRÁTICA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.

- Preliminares de nulidade rejeitadas - procedimentos fiscais de acordo com a legislação tributária; alegação de cerceamento do direito de defesa e ao contraditório não caracterizado. Mantidas as acusações à regularidade nas denúncias.
- A constatação de notas fiscais de aquisição, sem a devida contabilização nos livros próprios, evidencia a presunção relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. No presente caso, a autuada trouxe aos autos provas materiais que ilidiram parte do crédito tributário inserto na inicial.
- É defeso aos órgãos julgadores administrativos deixar de aplicar uma penalidade prevista em lei, em obediência aos Princípios da legalidade e da vinculabilidade tributária, ao fundamento da existência de efeitos confiscatórios desta.
- Exclusão de parte da multa recidiva por não atender ao disciplinamento do art. 39 da Lei nº 10.094/2013.

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

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria e de acordo com o voto do relator divergente pelo recebimento do recurso hierárquico por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo *provimento parcial* de ambos, e alterar, quanto aos valores, a sentença prolatada na instância singular, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001166/2016-56, lavrado em 26/7/2016, contra a empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA. (CCICMS: 16.024.804-3), declarando devido o crédito tributário, no montante de R\$ 870.754,05 (oitocentos e setenta mil,

setecentos e cinquenta e quatro reais e cinco centavos), sendo os valores de ICMS de R\$ 376.711,04 (trezentos e setenta e seis mil, setecentos e onze reais e quatro centavos), por infringência aos artigos arts. 158, I, 160, I c/c 646, e seu parágrafo único, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97, R\$ 376.711,04 (trezentos e setenta e seis mil, setecentos e onze reais e quatro centavos), de multa por infração com fulcro no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, e R\$ 117.331,97 (cento e dezessete mil, trezentos e trinta e um reais e noventa e sete centavos) de multa recidiva, nos termos do art. 87, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancela, por indevido, o montante de R\$ 183.277,32 (cento e oitenta e três mil, duzentos e setenta e sete reais e trinta e dois centavos), sendo R\$ 44.901,47 (quarenta e quatro mil, novecentos e um reais e quarenta e sete centavos) de ICMS, R\$ 44.901,47 (quarenta e quatro mil, novecentos e um reais e quarenta e sete centavos) de multa por infração, e R\$ 93.474,38 (noventa e três mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e trinta e oito centavos) de multa recidiva, pelas razões acima evidenciadas.

P.R.I

Tribunal pleno de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 20 de dezembro de 2019.



PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Voto Divergente

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal pleno de Julgamento, Acompanhando o voto divergente: THAIS GUIMARAES TEIXEIRA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO, CHRISTIAN VILAR DE QUEIROZ (SUPLENTE), DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES e MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor Jurídico

PROCESSO N° 1094432016-3
TRIBUNAL PLENO - CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS
1ª Recorrente: REFRESCO GUARARAPES LTDA
1ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
2ª Recorrente: REFRESCO GUARARAPES LTDA
2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
REPARTIÇÃO PREPARADORA: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO-CAMPINA GRANDE
AUTUANTE: ORLANDO JORGE PEREIRA DE ARAÚJO
RELATORA: CONSª. MÔNICA OLIVEIRA COELHO LEMOS

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. PRELIMINARES E ANÁLISE DE MÉRITO PREJUDICADAS PELO RECONHECIMENTO DE NULIDADE DECRETADA DE OFÍCIO. ARBITRAMENTO DE BASE DE CÁLCULO SEM PREVISÃO EM LEI. INAPROPRIEDADE DA TÉCNICA. VÍCIO FORMAL. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO MONOCRÁTICA DE OFÍCIO. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Constatada a ocorrência de não lançamento de notas fiscais de aquisição, presume-se a omissão de saídas pretéritas, sendo obrigatória a realização do arbitramento da base de cálculo do imposto pelo critério adequado previsto no art. 23, parágrafo único da Lei do ICMS/PB, não servindo para o aludido cálculo o montante das notas não lançadas, por absoluta ausência de previsão legal nesse sentido. Inteligência dos artigos 3º, parágrafo oitavo (ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas) em conjugação com os artigos 18 e 23 da Lei 6.379/1996. Não realizado o arbitramento, há de se decretar, de ofício, a nulidade do lançamento por vício de procedimento na apuração do imposto.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.

RELATÓRIO

Examinam-se neste Colegiado os recursos hierárquico e voluntário, nos moldes dos artigos 80 e 77, da Lei nº 10.094/2013, respectivamente, diante do

inconformismo da autuada com a sentença prolatada na instância prima que considerou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001166/2016-56 (fls. 03/06), lavrado em 26 de julho de 2016, que denunciou o cometimento das seguintes irregularidades:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO >>
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.

Nota Explicativa: cobrado ICMS pelo não lançamento de notas fiscais nos livros próprios, no período de agosto de 2011 a junho de 2016.

Considerando infringidos os artigos 158, I; 160, I; c/c, 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, o autuante constituiu crédito tributário, por lançamento de ofício, no importe de R\$ 1.054.031,37 (um milhão, cinquenta e quatro mil, trinta e um reais e trinta e sete centavos), sendo R\$ 421.612,51 (quatrocentos e vinte e um mil, seiscentos e doze reais e cinquenta e um centavos) de ICMS e R\$ 421.612,51 (quatrocentos e vinte e um mil, seiscentos e doze reais e cinquenta e um centavos) de multa por infração com arrimo no art. 82, inciso V, “F”, da Lei 6.379/96.

Regularmente cientificada da ação fiscal, em 27/7/2016, (fl. 6), nos termos do art. 698, inciso II, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, a interessada apresentou peça reclamatória, em 25/8/2016, consoante fls. 20/29.

Na reclamação (fls. 117/123), o contribuinte, preliminarmente, alega a tempestividade da peça, alega o nexo causal entre o presente auto e um agravo de instrumento ainda em julgamento, e que há conexão entre os processos, contesta a multa sob argumento de que não fora respeitado o princípio da proporcionalidade, bem como tem caráter confiscatório, invoca o princípio do “*indubiu pro contribuinte*”, argumentando que, de acordo com o art. 112, do CTN, deve ser aplicada a interpretação da lei na forma que for mais favorável ao contribuinte.

No que tange ao mérito, informa que é industrial e que atua no ramo de refrigerantes da marca COCA-COLA e que, por ser concorrente da AMBEV, não faria sentido adquirir mercadorias do seu concorrente para revenda, aduz também que não comercializa laticínios e nem alimentos, sendo impossível que haja relação dos documentos acostados aos autos com as suas relações comerciais.

Por fim, requer a nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração, cancelando-se o débito fiscal em questão.

Documentos instrutórios anexos às fls. 24/226.

Com informação de que há registro de reincidência processual (fls. 227), os autos foram conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa, que decidiu

pela parcial procedência do feito fiscal, de acordo com o pensamento esposado na sua sentença (fls. 232/242) sumariada na ementa infracitada, *litteris*:

“ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO- INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE.

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz a presunção de saída de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto estadual, nos termos do art. 646 do RICMS/PB

No presente caso, a autuada apresentou alegações, lastreadas em provas documentais, capazes de desconstituir em parte o crédito tributário lançado na inicial.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE”

Como resultado, o julgador singular culminou o recolhimento do crédito tributário no importe de R\$ 924.900,39 (novecentos e vinte e quatro mil, novecentos reais e trinta e nove centavos), sendo R\$ 403.231,11 (quatrocentos e três mil, duzentos e trinta e um reais e onze centavos) de ICMS e R\$ 403.231,11 (quatrocentos e três mil, duzentos e trinta e um reais e onze centavos) de multa por infração, bem como cancelou, por indevida, a quantia de R\$ 129.130,98 (cento e vinte e nove mil, cento e trinta reais e noventa e oito centavos).

Dando seguimento ao trâmite regular, a autuada foi cientificada da sentença de primeiro grau em 10/8/2018, (fls. 249). Em resposta, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 251/277).

No recurso voluntário (fls. 178/181), o contribuinte reitera as razões colacionadas à reclamação, acrescentando, preliminarmente que não houve apresentação de Ordem de Serviço conforme preceitua a legislação, eivando o ato fiscalizatório de nulidade.

Continuando a peça recursal, no que tange ao mérito, o sujeito passivo alega que inexistente imposto a ser recolhido acerca das Notas Fiscais juntadas pela fiscalização, isto porque, aquelas já haviam sido devidamente escrituradas no SPED, afirma que o estabelecimento está fechado desde julho/2014, não havendo circulação de mercadorias à época da fiscalização, ainda, que algumas notas canceladas (lista as notas) não podem ser alvo de obrigatoriedade de recolhimento de imposto, sobre as mercadorias que não ingressaram no estabelecimento, o contribuinte não teria a obrigatoriedade de registrar aquelas Notas Fiscais. Reforça os demais argumentos já trazidos na impugnação.

Por fim, requer a nulidade/improcedência dos presentes autos com base em seus argumentos.

Documentos instrutórios anexos às fls. 278/386.

Assim, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora, a mim, distribuídos por critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Cuidam-se nestes autos dos Recursos hierárquico e voluntário, interpostos nos moldes dos arts. 80 e 77, da Lei Estadual nº: 10.094/2013, respectivamente, em virtude de o nobre julgador fiscal haver reformado em parte o crédito tributário assim como o contribuinte haver externado seu inconformismo com o teor da decisão singular.

O libelo basilar ora examinado descreve a acusação de *FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS*.

De início, cabe ressaltar que, a despeito da presença de preliminares arguidas pela impugnante, entendo que, no caso presente, as mesmas estão prejudicadas pelo reconhecimento, de ofício, de uma nulidade que vicia o lançamento, portanto, que precede àquelas levantadas pela recorrente.

Assim, os lançamentos que *contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores*, é a inteligência do art. 16, da Lei nº: 10.094/13. Dessa forma, prestando-se o lançamento de ofício para, dentre outras finalidades, calcular o imposto devido (art. 142, *caput*, CTN), a evidência de erro de procedimento no cálculo do tributo importa em nulidade do lançamento declarado de ofício.

Extrai-se dos autos que a infração tributária imputada no lançamento foi a de não lançamento de notas fiscais de aquisição. A fiscalização detectou um vasto número de notas de aquisição não lançadas, atuando a empresa com base na presunção de omissão de saídas pretéritas prevista no art. 646, IV do RICMS/PB.

Nessas situações, abri divergência frente à jurisprudência pacífica desta Corte e passei, recentemente, a me posicionar pela obrigatoriedade do arbitramento da base de cálculo por um dos critérios de arbitramento previstos no parágrafo único do art. 23 da Lei do ICMS/PB (v. Acórdão 497/2019 – 1ª Câmara).

Em resumo, o argumento é no sentido de que, *sempre que forem omissos ou não mereçam fé as declarações e documentos do contribuinte* (art. 18 da Lei do ICMS/PB), a autoridade fiscal está obrigada a efetuar o arbitramento da base de cálculo do imposto, por um dos critérios legalmente previstos.

Antes, porém, de analisar o argumento da nulidade ora esposada, entendo necessário fazer um breve apanhado histórico da evolução da legislação de regência desse assunto.

A Lei nº 6.379/96 instituiu o ICMS/PB e entrou em vigor em dezembro de 1996.

Em sua redação original, os parágrafos 8º e 9º art. 3º da citada Lei estabeleciam:

Art. 3º O imposto incide sobre:

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimidos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como **a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas**, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvadas ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 9º A presunção de que cuida o parágrafo anterior aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

Desde então, algumas alterações legislativas foram empreendidas, para incluir, em sua grande parte, no rol taxativo de hipóteses de incidência presuntiva, novas situações autorizadas da presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

Foi apenas no ano de 2011, contudo, que o legislador empreendeu uma verdadeira reforma tributária no âmbito das presunções legais relativas ao ICMS/PB.

Para facilitar a compreensão das profundas e significativas mudanças legais ocorridas, trazemos o quadro comparativo, por meio do qual demonstraremos a evolução legislativa pela qual foi atingida a matéria ora em discussão:

LEI DO ICMS – LEI 6.379/1996.

REDAÇÃO ORIGINAL	REDAÇÃO REFORMADA em 2011
<p>Art. 3º - O imposto incide sobre: § 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvadas ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.</p>	<p>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.</p>
<p>§ 9º A presunção de que cuida o parágrafo anterior aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.</p>	<p>§ 9º A presunção de que cuida o § 8º, aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, assim como a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados ou Vendidos, conforme o caso.</p>
<p>Art. 23. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 18: II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;</p>	<p>Art. 23. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 18: II - fundada suspeita de que os documentos e livros fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;</p>
	<p>Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações ou prestações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios: I - o preço constante de pautas elaboradas pela Secretaria de Estado da Receita; II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;</p>

	<p>III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido do percentual nunca inferior a 30% (trinta por cento), para qualquer tipo de atividade, nos termos do Regulamento;</p> <p>IV - o preço nunca inferior ao custo dos produtos fabricados ou vendidos, conforme o caso, nos termos do Regulamento, em se tratando de saída de mercadorias de estabelecimentos industriais;</p> <p>V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar, expressamente, em qualquer um deles.</p>
<p>DECRETO n° 18.930/1997 – RICMS/PB</p>	
<p>REDAÇÃO ORIGINAL</p>	<p>REDAÇÃO REFORMADA em 2011</p>
<p>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:</p> <p>II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;</p>	<p>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:</p> <p>II - fundada suspeita de que os documentos e livros fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;</p>
<p>Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios:</p> <p>I - o preço constante de pautas elaboradas pela Secretaria de Estado da Receita;</p> <p>II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;</p> <p>III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30%, (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade;</p> <p>Revogado o inciso III do parágrafo único do art. 24 pelo art. 5º do Decreto n° 21.889/01 (DOE de 16.05.01).</p> <p>IV - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar expressamente em qualquer um deles.</p>	<p>Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações ou prestações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios:</p> <p>I - o preço constante de pautas elaboradas pela Secretaria Executiva da Receita;</p> <p>II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;</p> <p>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;</p> <p>IV - na saída de mercadorias de estabelecimentos industriais, o preço nunca inferior ao custo dos produtos fabricados ou vendidos, conforme o caso, nos termos do art. 645;</p> <p>V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar, expressamente, em qualquer um deles.</p>
<p>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</p>	

do imposto, consoante as operações de cada exercício	
<p>§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:</p> <p>I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado;</p> <p>II - o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular.</p>	<p>§ 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:</p> <p>I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e no final do período fiscalizado;</p> <p>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.</p>
<p>Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.</p>	<p>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:</p> <p>I – o fato de a escrituração indicar:</p> <p>a) insuficiência de caixa;</p> <p>b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;</p> <p>II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;</p> <p>III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;</p> <p>IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;</p> <p>V – declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.</p>
<p>Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.</p>	<p>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</p>

	houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados , quando da transferência ou venda, conforme o caso.
--	---

Pois bem, é possível observar que a Lei do ICMS/PB previa, originalmente, as hipóteses de presunção de omissão de saídas pretéritas (art. 3º §§ 8º e 9º), bem como previa **quando** deveria ser feito o arbitramento da base de cálculo (art. 23, *caput*), porém, nada disponha sobre **como** fazer o arbitramento da base de cálculo nas situações em que não implicasse fiscalização de trânsito.

Em resumo, havia previsão legal sobre quando arbitrar, mas não como arbitrar, ou seja, **na Lei**, originalmente, **havia uma lacuna**.

Em decorrência desta lacuna, a prática fazendária nos atos de fiscalização era a de usar o montante das notas fiscais para realizar o arbitramento da base de cálculo, isto porque, em uma decorrência lógica, seria aquele valor ali constante naquelas notas não lançadas que teria, em tese, sido “escondidos” pelo contribuinte para efeito de tributação nas vendas pretéritas. Necessário era arbitrar e, como a legislação era silente sobre o modo como arbitrar, se adotou essa prática.

Todavia, com a reforma de 2011, a tal lacuna foi suprida com a introdução do parágrafo único no art. 23 da Lei do ICMS/PB, o qual trouxe positivamente os **critérios de arbitramento da base de cálculo**, ou seja, o **como fazer**. Depois desse evento, não havia mais que se falar em silêncio da legislação e menos ainda em “jurisprudência da casa” para a continuidade de tal prática, isto porque, onde há previsão legal expressa não há espaço para jurisprudência destoante da lei.

Disso tudo, extraio, de pronto, que, embora inicialmente lacunosa a respeito dos critérios de arbitramento da base de cálculo, a partir de 2011 nossa lei foi reformada restando preenchida a lacuna anteriormente existente com a introdução do parágrafo único no art. 23.

No regulamento, porém, não havia tal lacuna, pois, desde sua redação original, o RICMS/PB previa no parágrafo único do art. 24 os critérios de arbitramento da base de cálculo.

Em 2001, porém, o Levantamento da Conta Mercadoria foi excluído do rol de critérios de arbitramento (revogado o Inc. III, do parágrafo único do art. 24 do RICMS/PB pelo art. 5º do Decreto nº 21.889/01 (DOE de 16.05.01), permanecendo, apenas, os critérios adequados às fiscalizações de trânsito ou estocagem irregular.

O que ficou claro desse apanhado histórico, portanto, foi que nossa legislação sempre possuiu critérios de arbitramento da base de cálculo, e dentre esses critérios, **nunca** constou o montante das notas fiscais de aquisição não lançadas.

Não há, portanto, o que se falar em integração da norma por meio da prática reiterada de atos administrativos, posto que, não obstante a Lei do ICMS/PB, inicialmente, nada tenha previsto a respeito de critérios de arbitramento da base de cálculo, é fato que o legislador reformador, em 2011, supriu qualquer lacuna legal com a introdução do parágrafo único no art. 23, por meio do qual previu, expressamente, os critérios para a realização do arbitramento da base de cálculo.

Note-se que, da entrada em vigor da Lei do ICMS/PB até sua reforma em 2011 passaram-se longos 15 anos, nos quais verificamos a sedimentação da prática fiscal de calcular o imposto com base no montante das notas fiscais de aquisição, quando das situações de presunções de omissão de saídas pretéritas por não lançamento das notas de entrada.

A oportunidade para que essa prática ganhasse status de legalidade foi na mencionada reforma, todavia, como se observou do quadro evolutivo da legislação acima apresentado, não foi essa a decisão do legislador, de modo que o montante das notas não lançadas permaneceu sem constar no rol taxativo de critérios de arbitramento da base de cálculo do ICMS/PB.

Diga-se, por derradeiro, que mesmo havendo lacuna legal, ainda assim, não seria possível **sua supressão** por meio de atos administrativos de lançamento de ofício, tampouco, pela jurisprudência administrativa tributária, visto que, a fixação de base de cálculo é matéria de reserva de lei, tal como imposto pelo art. 97, IV do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

Dito isso, passo a analisar **a questão da obrigatoriedade do arbitramento da base de cálculo**. Mais uma vez, me debruçarei sobre o histórico legislativo da matéria.

O art. 148 do CTN prescreve:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará** aquele valor ou preço, **sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo** ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O dispositivo foi reproduzido no art. 18 da LC 87/96 e no art. 18 da nossa Lei 6.379/96.

O imperativo do verbo arbitrar não deixa dúvidas de que o arbitramento da base de cálculo do imposto constitui uma obrigação, um **poder/dever** da autoridade fiscal, condicionado à detecção de infrações fiscais como omissões ou não merecimento de fé, vale dizer, inidoneidade, das declarações e documentos expedidos pelo sujeito passivo.

Por *declarações* e *documentos* entenda-se, genericamente, os *lançamentos contábeis* e *notas fiscais* do sujeito passivo.

Omissão e não merecimento de fé dos livros e documentos do sujeito passivo constituem, portanto, os elementos que autorizam o arbitramento da base de cálculo por parte da autoridade fiscal.

Extremamente pertinente se mostra a remissão a trecho da Tese de Doutorado da Professora Florence Haret – versão comercial, no qual a Jurista lista exemplos de causas que dão ensejo ao arbitramento:

Exemplos de causas que dão ensejo ao arbitramento citemos: (i) não exibição, ao fisco, dos elementos necessários à comprovação do valor da operação, inclusive, nos casos de perda ou extravio dos livros e documentos fiscais ou de embaraço à fiscalização; (ii) **fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação [...]** Todos de algum modo resumem as causas do art. 148 do CTN: **omissão ou ausência de fé nas**

declarações prestadas ou nos documentos conferidos pelo contribuinte à Administração Pública.¹

No caso dos autos, temos uma acusação baseada numa presunção de **omissão** de saídas pretéritas, a qual, por sua vez, é fundada numa outra **omissão**: a de não lançamento das notas fiscais de aquisição no livro de registro de entradas de mercadorias.

O roteiro seguido pela autoridade fiscal foi o seguinte: por meio de um fato conhecido (aquisição de mercadorias) e documentado pelas notas fiscais de aquisição emitidas contra o sujeito passivo/impugnante, a autoridade fiscal detectou uma omissão em suas declarações, consistente no não lançamento das referidas notas de aquisição e, com base na legislação aplicável (art. 3º, §8º da Lei 6.379/96 e art. 646, IV do RICMS/PB), presumiu que, **no passado**, esse mesmo sujeito passivo realizou uma saída tributável de mercadoria, **sem a emissão de notas fiscais** (art. 158, I c/c 160, I do RICMS/PB), conseqüentemente, **sem o lançamento contábil dessa saída** e o pagamento do imposto.

Através de uma **operação de aquisição de mercadoria omitida em suas declarações**, ou seja, **não lançada**, a autoridade fiscal provou, indiretamente, a existência de uma **operação de venda pretérita tributável**, igualmente **omitida** pelo sujeito passivo.

Mas afinal, qual é a operação tributável na hipótese de presunção fundada no Inc. IV do art. 646 do RICMS?

Note-se que a operação objeto da autuação não é a de aquisição de mercadorias, cujas notas não foram lançadas. Em verdade, a operação a ser tributada é a de saída pretérita, cuja ocorrência se presume a partir da constatação de notas de aquisição não lançadas.

A operação de aquisição consiste, tão somente, um indício ou meio de prova indireta, através do qual a autoridade fiscal está, legalmente, autorizada a presumir a ocorrência de uma operação pretérita, esta sim, tributável.

Tanto assim o é, que a fundamentação legal para esse tipo de infração é a correta combinação entre os arts. 158, I, 160, I, que tratam do dever de emitir notas no momento das saídas de mercadorias, e o Inc. IV do art. 646, que autoriza a presunção de saídas quando da constatação de não lançamento de notas de aquisição.

*Portanto, o não lançamento de notas de aquisição consiste, simplesmente, num **fato presuntivo**, por meio do qual a fiscalização prova ocorrência de uma saída pretérita omitida, ou seja, do **fato presumido**.*

FATO PRESUNTIVO = NÃO LANÇAMENTO DE NFs DE AQUISIÇÃO

FATO PRESUMIDO = SAÍDAS PRETÉRITAS TRIBUTÁVEIS OMITIDAS

¹ HARET. Florence. Teoria e prática das presunções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2010, p., 211.

Fechando esse raciocínio, temos que a operação tributada pela fiscalização foi a de saída omitida, cuja ocorrência foi presumida a partir da constatação do não lançamento de notas de aquisição.



O montante das notas não lançadas é um critério lógico, portanto, não pode ser considerado legítimo. Um contra-argumento que, de pronto, é levantado contra o aqui defendido é o suposto aspecto lógico do montante das notas não lançadas como valor da operação presumida tributada.

Frequentemente, os que se opõem à tese da obrigatoriedade do arbitramento da base de cálculo nas autuações presuntivas alegam que, por motivo lógico, somente o valor do montante das notas não lançadas pode figurar como base de cálculo do imposto.

Com as vênias de estilo, não há lógica alguma em tributar-se custo, quando o assunto é ICMS.

Como se sabe, o ICMS é um imposto não cumulativo, o que faz com que, efetivamente, tribute apenas o valor agregado em sua operação. A Média de Valor Agregado (MVA) ou Lucro Bruto sobre as mercadorias é que, ao cabo da sistemática da não cumulatividade, são levadas à tributação.

Sendo assim, não há plausibilidade em utilizar-se o valor das aquisições como base de cálculo indireta do imposto, nas operações de saídas pretéritas presumidas.

O mesmo não acontece com a diferença tributável encontrada no Levantamento da Conta Mercadoria, explico.

O Levantamento da Conta Mercadoria, como se sabe, parte da aferição do Custo da Mercadoria Vendida, para, em seguida, calcular o lucro bruto da empresa e averiguar se manteve-se igual ou acima do lucro bruto legalmente arbitrado de 30%.

O cálculo do Custo da Mercadoria Vendida, assim como do lucro bruto representam, em últimas palavras, justamente, a conta gráfica da empresa: entradas, saídas, estoques, crédito, débito, lucro.

Portanto, verbero: lógico mesmo é tributar a diferença encontrada no levantamento da Conta Mercadoria, porque em assim fazendo, tributa-se a margem de valor agregado, ou o lucro bruto que é, como afirmado acima, o valor oferecido à tributação após a realização do regime de créditos e débitos próprio da não cumulatividade do imposto.

A diferença entre essas duas grandezas – montante das notas não lançadas e a diferença tributável encontrada no levantamento da conta mercadoria, está no fato de que, enquanto esta última tem previsão legal como base de cálculo indireta do imposto, aquela outra não tem, de modo que, seja pelo princípio da legalidade estrita, seja pelo princípio da vinculatividade, não pode a fiscalização tomar àquele valor como base do imposto, independente de achar que isso é lógico ou não.

A atividade de lançamento de ofício é plenamente vinculada (arts. 3º e 142 do CTN), o que importa dizer que quaisquer presunções a respeito do fato gerador ou da base de cálculo do imposto têm de guiar-se pelas disposições do direito posto. À autoridade fiscal não é permitido criar presunções ou critérios de quantificação da base de cálculo, mesmo que fundadas em uma lógica aparentemente cristalina.

Segundo a Professora Fabiana Tomé (2016), “(...) exige-se, para a regular efetivação do arbitramento, a observância à forma prescrita em lei. O método para sua realização não pode ser aleatório, criado ao talante dos agentes fiscais”. “(...) é vedado à fiscalização proceder à atividade diversa, pautando-se em elementos outros para a fixação da base de cálculo tributária.”²

Não há, portanto, margem para digressões ou subjetivismos:

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2016, p. 382.

O lançamento é procedimento administrativo *vinculado*. O agente, ao exercê-lo, não interfere com apreciação subjetiva alguma, pois existe prévia e objetiva **tipificação do único comportamento possível da Administração em face de situação igualmente prevista**. Também o procedimento de constituição de crédito, baseando-se na presunção de ocorrência do evento típico, é vinculado, pois o agente deve executá-lo nos termos da lei, sempre que dispuser de fortes indícios e não identificar outros em sentido diverso.³

Encerro o confronto desse contra-argumento, citando mais uma lição de especialistas, desta feita, do Professor Paulo de Barros Carvalho:

Por isso é que, no procedimento administrativo de gestão tributária, **não se permite ao funcionário da Fazenda o emprego de recursos imaginativos, por mais evidente que pareça ser o comportamento delituoso do sujeito passivo**. Para tanto, a mesma lei instituidora do gravame, juntamente com outros diplomas que regem a atividade administrativa, oferecem um quadro expressivo de providências, com expedientes das mais variadas espécies, tudo com o escopo de possibilitar a correta fiscalização do cumprimento das obrigações e deveres estatuídos.⁴

Sendo assim, por mais tentador que seja utilizar-se o valor do montante das notas não lançadas como base de cálculo do imposto, é evidente que isso não se apresenta como uma atitude lógica, tampouco legal, de modo que, também por absoluta falta de logicidade e legalidade, afasto o valor das notas não lançadas como base de cálculo indireta do imposto.

Pois bem, após a exposição dessa problemática, não seria contributivo apontar a deficiência sem sinalizar remédio para a reparação. A primeira questão que emerge contra a conclusão acima é a seguinte: *se a operação tributada não é a de aquisição não lançada e sim a de saída omitida, então qual o valor dessa saída, já que nada se sabe a respeito dela, visto que fora completamente clandestina?*

A resposta está no **ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO**, cujos critérios, como se sabe, estão previstos no parágrafo único do art. 23 da LICMS/PB e no parágrafo único do art. 24 do RICMS/PB.

³ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. 2ª edição, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.,263/264.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. O Procedimento Administrativo Tributário e o Ato Jurídico do Lançamento. Disponível em http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=&categoria=>Acesso em: 21 de agosto de 2018.

Pois bem, de um lado temos o art. 18 da Lei do ICMS/PB, a preconizar que, **sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal arbitrará a base de cálculo do imposto.**

Somado a esse comando normativo, temos o art. 23, II, que determina que a autoridade fiscal **deverá** empreender o arbitramento quando houver *fundada suspeita de que os livros fiscais não reflitam o valor da operação.*

Pois bem, **a omissão de uma saída pretérita configura omissão nas declarações do sujeito passivo** (art. 18) e, obviamente, fundada suspeita de que os livros fiscais não refletem o valor da operação (art. 23, II).

Igualmente, a omissão de lançamento de notas de aquisição **configura omissão nas declarações do sujeito passivo** (art. 18) e fundada suspeita de que os livros fiscais não refletem o valor da operação (art. 23, II).

No caso dos autos, o pressuposto fático do arbitramento, indubitavelmente, foi o descumprimento das obrigações acessórias de emissão de notas fiscais de saída (arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB) e seus respectivos lançamentos, bem como o não lançamento das notas fiscais de entradas, que atrai a incidência da presunção prevista no Inc. IV do art. 646.

Com todo respeito, não vejo margem para dúvida quanto à obrigatoriedade do arbitramento da base de cálculo quando, comprovadamente, o sujeito passivo omitiu operações de circulação de mercadorias, sejam elas de aquisição ou de vendas.

O arbitramento, em verdade, é consequência de uma presunção anterior: a da ocorrência do fato antecedente da regra-matriz. Mediante procedimento fiscalizatório, **descoberta a ausência de declaração** ou a menor, **em primeiro, o Fisco presume a ocorrência em face das documentações encontradas; para depois,** diante do caráter pecuniário de toda prestação tributária, **proceder a quantificação do valor do tributo, mediante técnica de apuração denominada arbitramento.** Logo, o arbitramento em si mesmo não é presunção, nem sanção: é a forma de apuração do tributo que tem por causa conduta ilícita. (HARET, 2010, p. 162) *grifei.*

A questão que se impõe, doravante, é sobre como deverá a autoridade fiscal realizar a aferição do valor da operação pretérita de saída, cuja ocorrência se presumiu a partir da hipótese do art. 646, IV do RICMS/PB.

Conforme se depreende do lançamento fiscal em questão, o valor atribuído às operações de saídas pretéritas omitidas correspondeu ao montantes das notas fiscais não lançadas.

Ou seja, **a autoridade fiscal arbitrou, vale dizer, aferiu indiretamente o valor das saídas presumidas com base no montante das notas de aquisição não lançadas.**

Ocorre que, como visto acima, através do apanhado histórico de nossa legislação, esse valor (montante das notas fiscais não lançadas) jamais constituiu critério de arbitramento da base de cálculo do imposto e ainda não constitui.

Vimos que a Lei do ICMS/PB, de fato, só veio dispor sobre os critérios de arbitramento da base de cálculo do imposto na reforma de 2011, quando, enfim, trouxe ao direito posto os critérios previstos no parágrafo único do art. 23.

Considerando-se que a atividade do sujeito passivo dos autos é o comércio, dentre os 05 (cinco) critérios de arbitramento da base de cálculo instituídos na reforma de 2011, apenas o levantamento da conta mercadoria seria aplicável à hipótese corrente, explico.

Vejamos, novamente, o que diz a Lei:

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

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

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

III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido do percentual nunca inferior a 30% (trinta por cento), para qualquer tipo de atividade, **nos termos do Regulamento;**

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

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

Pois bem. De pronto é possível perceber que os dois primeiros critérios previstos nos incisos I e II do parágrafo único não são compatíveis com a imputação levada a efeito no lançamento.

É que, tratando-se de uma presunção de saída, a fiscalização desconhece quais os produtos e suas quantidades, o que impede a utilização de preços de referência, seja por pauta ou média de mercado.

O levantamento do custo industrial, de sua parte, é critério de aplicável, apenas, às atividades industriais, portanto, também não se aplica ao caso em apreciação.

E o critério aberto previsto no inc. V, depende da comprovação de que os demais critérios não são adequados, restando, portanto, apenas o levantamento da conta mercadorias, que, como se sabe, é apropriado para as empresas comerciais.

O Levantamento da Conta Mercadorias, com a reforma de 2011, adquiriu status de critério de arbitramento da base de cálculo e o esforço empreendido pelo Legislador nesse sentido foi grandioso, vejamos.

A Lei do ICMS, como já afirmado acima, não previa nada sobre critérios de arbitramento da base de cálculo. O mesmo não ocorria com o Regulamento que, já na redação original do art. 24, previa, em seu parágrafo único, os critérios de arbitramento.

Ocorre que, em 2001, o Inc. III, do parágrafo único do art. 24 do RICMS/PB foi revogado o inciso III do parágrafo único do art. 24 pelo art. 5º do Decreto nº 21.889/01, de modo que **o Levantamento da Conta Mercadorias deixou de figurar no direito posto como critério de arbitramento da base de cálculo.**

Com essa exclusão, a legislação ficou apenas com critérios de arbitramento para casos de fiscalização de trânsito ou estocagem irregular.

Ocorre que, em 2011, repise-se, tanto a Lei do ICMS, quanto o RICMS estabeleceram o Levantamento da Conta Mercadorias como critério de arbitramento de base de cálculo.

Desta feita, porém, o legislador definiu melhor o Levantamento da Conta Mercadorias como técnica fiscal de arbitramento da base de cálculo, criando uma teia de dispositivos que, auto referenciando-se, fixaram-no como tal.

No Inc. III do parágrafo único do art. 23, da Lei do ICMS/PB, o legislador definiu o Levantamento da Conta Mercadoria como critério de arbitramento da base de cálculo, estipulando que assim o seria, **“nos termos do Regulamento”**.

O Regulamento, de sua parte, também estabeleceu no Inc. III, do parágrafo único, do seu art. 24, o Levantamento da Conta Mercadoria como critério de arbitramento, porém, “**nos termos do inciso II do § 4º do art. 643**”.

Já o §4º, do art. 643, passou a estabelecer:

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

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

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.**

Observe-se que, dentre as duas técnicas de fiscalização, Demonstrativo Financeiro e Levantamento da Conta Mercadorias, apenas esta está relacionada ao parágrafo único do art. 24, ou seja, apenas ela é critério de arbitramento da base de cálculo.

É nítido, portanto, o esforço do legislador de fixar o Levantamento da Conta Mercadorias como critério de arbitramento da base de cálculo.

Certo, e o que isso tem a ver com notas fiscais não lançadas? **Tudo!**

Como demonstrado acima, o **não lançamento de notas fiscais** constitui uma omissão nas declarações do contribuinte, a qual autoriza a presunção de que houve uma outra omissão, a de saídas pretéritas de mercadorias.

Ambas infrações, não lançamento de notas de aquisição e omissão de saídas pretéritas constituem o pressuposto do arbitramento da base de cálculo (omissão das declarações do sujeito passivo – art. 18), e, obviamente, fundada suspeita de que os livros não refletem o valor das operações (art. 23, II).

Constatada a presença do pressuposto do arbitramento, sendo este um poder/dever da autoridade fiscal, impõe-se sua efetivação, porém, como base em critérios legais, dado o princípio da reserva de lei (art. 97, IV, do CTN).

Assim, constatada a ocorrência de entradas não contabilizadas, deverá a autoridade fiscal presumir a ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, sendo estas circunstâncias a autorização legal para a iniciação do procedimento de arbitramento da base de cálculo.

Do mesmo modo que o procedimento administrativo de lançamento é vinculado, obrigando a autoridade administrativa a realizá-lo nos estritos termos da lei, sob pena de responsabilidade funcional, verificado o fato jurídico tributário e impossibilitada sua quantificação com base nos documentos apresentados pelo contribuinte, **é imperativa a efetivação do ato de arbitramento, na forma legalmente prescrita.** (TOMÉ, 2016, p. 377).

Antes que a lição acima seja mal compreendida, é importante esclarecer que impossibilidade de quantificação do valor da operação com base na escrita e documentos do contribuinte nas hipóteses de presunção de omissão de saídas é evidente e absoluta, pois, como dito acima, nada se sabe sobre a operação de saída pretérita omitida, a exemplo de produtos, quantidades, regime fiscal, etc.

Sendo assim, voltando à pergunta lançada sobre o que tem a ver nota não contabilizada com arbitramento da base de cálculo, temos que a constatação desse tipo de infração, induz à presunção de omissão de saídas e, conseqüentemente, ao obrigatório arbitramento da base de cálculo que, na legislação paraibana, somente pode ser feito, nas atividades comerciais, pelo Levantamento da Conta Mercadorias.

Fechando esse trecho do voto, concluo que o cálculo do valor da operação de saída pretérita presumida somente pode ser realizado por meio de arbitramento da base de cálculo e que a técnica fiscal de arbitramento apropriada para as atividades comerciais é Levantamento da Conta Mercadoria.

E se não for possível realizar o arbitramento da base de cálculo por meio do Levantamento da Conta Mercadoria? A resposta está clara e objetiva na própria legislação. Mais uma vez, trago a reprodução do texto de lei:

Art. 23 (...)

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

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

Pois bem, quando a hipótese não se enquadrar em quaisquer dos critérios de arbitramento previstos nos incisos anteriores, então a autoridade fiscal está “livre” para arbitrar um valor que mais se aproxime do critério adequado.

Trata-se, recorrendo à lição da Professora Maria Rita Ferragut, de critério subsidiário de arbitramento de base de cálculo, através do qual, “*por não ser possível mensurar a base de cálculo substitutiva, faz-se necessário que o Fisco subsidiariamente exerça atividade administrativa indiciária*”.⁵

Não tendo o sujeito passivo, por exemplo, efetuado seus lançamentos, de modo a impossibilitar a identificação de seus estoques, movimentos de mercadorias etc., então está autorizada a autoridade fiscal a arbitrar o valor da saída pretérita presumida por uma grandeza que se aproxime dos critérios de arbitramento previstos no parágrafo único do art. 23.

No caso dos autos, se a escrita fiscal da recorrente não apresentasse os elementos mínimos necessários ao levantamento da conta mercadorias, seguramente o montante das notas de aquisição não lançadas poderia, aí sim, servir de base de cálculo indireta do imposto.

E acrescento, a esse montante, inclusive, poderia ser somado um percentual de MVA, a depender da atividade empresarial e seu regime de tributação.

Outro exemplo é o das empresas optantes do SIMPLES Nacional, para as quais este Egrégio Tribunal fixou entendimento pela inadequação da técnica de levantamento da conta mercadorias devido à desproporcionalidade do percentual de 30% de lucro bruto.

Não sendo adequado a esse tipo de empresa o arbitramento de um lucro bruto na ordem de 30%, então, na forma do Inc. V, do parágrafo único, do art. 23, o lucro bruto pode ser arbitrado em percentual inferior, obedecendo-se, assim, às peculiaridades das empresas de pequeno porte.

Portanto, a resposta à indagação que intitula este tópico é critério subsidiário de arbitramento da base de cálculo, expressamente previsto no dispositivo acima declinado.

Sobre o direito comparado: as presunções e o arbitramento da base de cálculo do ICMS na legislação de outros Estados.

Em uma pequena pesquisa sobre a legislação de outros Estados federados, encontrei na legislação de Pernambuco e São Paulo previsão expressa para que o valor das aquisições possa ser tomado como base de cálculo arbitrada do imposto.

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. 2ª edição, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.,262.

Em nosso Estado vizinho, assim dispõe a legislação:

Art. 29. Presume-se que tenha ocorrido saída de mercadoria ou prestação de serviços tributáveis desacompanhadas de Nota Fiscal quando:

II - a Nota Fiscal relativa à aquisição de mercadoria não tenha sido escriturada no livro fiscal próprio, desde que decorrido o prazo de 90 (noventa) dias contados da data da respectiva emissão; (*Lei nº 14.231/2010 – EFEITOS A PARTIR DE 01.01.2011*)

Art. 25. Utilizar-se-á o arbitramento geral relativamente aos fatos ou situações que não importem em tratamento específico, nos termos desta Seção, considerando-se os seguintes parâmetros:

III - valores das mercadorias, bens, serviços ou direitos adquiridos;⁶

No Estado de São Paulo, o Decreto nº 45.490/2000 traz o Regulamento do ICMS, o qual dispõe da seguinte forma sobre o arbitramento da base de cálculo do ICMS:

Artigo 47 - O valor da operação ou da prestação poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal em hipótese prevista no artigo 493, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis (Lei 6.374/89, art. 31, com alteração da Lei 10.619/00, art. 1.º, III).

Artigo 493 - O arbitramento do valor da operação ou da prestação previsto no artigo 47 poderá ser efetuado nas seguintes hipóteses (Lei 6.374/89, art. 31, com alteração da Lei 10.619/00, art. 2, III):

I - não-exibição ao fisco dos elementos necessários à comprovação do valor da operação ou prestação, incluídos os casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da operação ou prestação;

III - declaração, no documento fiscal, de valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou do serviço;

IV- transporte, posse ou detenção de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Artigo 509 - O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento em determinado período poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que **deverão ser considerados os**

⁶ Lei Estadual nº 11.514/1997.

valores das mercadorias entradas, das mercadorias saídas, dos estoques inicial e final, dos serviços recebidos e dos prestados, das despesas, dos outros encargos, do lucro do estabelecimento e de outros elementos informativos (Lei 6.374/89, art. 74).

Destaco, entretanto, o que preceitua a respeito o RICMS/MG - Decreto Nº 43080 DE 13/12/2002:

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

VI - o valor da mercadoria adquirida acrescido do lucro bruto apurado na escrita contábil ou fiscal, na hipótese de não-escrituração da nota fiscal relativa à aquisição;

Observe-se que no Estado Mineiro o valor das aquisições constitui base de cálculo do imposto, no entanto, deverá ser acrescido o montante do lucro bruto apurado na escrita contábil ou fiscal, quando das hipóteses de presunção por não lançamento de notas de aquisição.

Acrescer o lucro bruto ao valor das aquisições parece sim, uma atitude lógica, em se tratando de ICMS, o mesmo não se podendo dizer da tributação só dos custos.

Como se observa, no direito comparado encontramos a presença do valor das aquisições como critério de arbitramento de base de cálculo. No entanto, em nosso Estado, não vemos o mesmo.

Quando levantei minha primeira divergência para esposar a tese ora defendida, percebi acalorado debate e uma certa incompreensão dos meus argumentos.

Essa incompreensão é totalmente aceitável. Afinal, no início de sua vigência, a Lei do ICMS mencionava absolutamente nada a respeito de critérios de arbitramento da base de cálculo do imposto, tampouco falava sobre Levantamento da Conta Mercadorias.

Pior, o Regulamento, embora prevendo o Levantamento da Conta Mercadorias em sua redação original, aboliu-o, em 2001, como critério de arbitramento.

O Inc. II do art. 23 da Lei do ICMS só mencionava documentos fiscais, não havendo menção aos livros, ou seja, às declarações contábeis, de modo que arbitramento somente era possível nas fiscalizações de trânsito.

Foram 15 (quinze) anos de prática fiscal de autuação presuntiva sem critérios de arbitramento de base de cálculo satisfatoriamente definidos até o que o legislador suprisse essa lacuna.

Foi em 2011 que a insuficiência da legislação a respeito do tema arbitramento de base de cálculo encerrou-se, tendo o legislador tecida detalhada teia de dispositivos, cuja interpretação sistemática e literal conduzem o aplicador à conclusão inafastável da obrigatoriedade de arbitramento da base de cálculo, com base no Levantamento da Conta Mercadorias, quando da ocorrência de presunção de omissão de saídas nas atividades de comércio.

Impende ressaltar que, apesar do longo período de insuficiência da legislação quanto à matéria de presunções e arbitramento da base de cálculo, se houve lacuna legislativa, a mesma foi expressamente suprida com a reforma de 2011, tendo o legislador, deliberadamente, estabelecido os critérios de arbitramento da base de cálculo, em cujo rol não consta o montante das notas não lançadas.

De fato, há anos a prática fiscal é no sentido de presumir-se omissão de saídas pretéritas de mercadorias a partir da comprovação do não lançamento de notas de aquisição e, a partir dessa presunção, calcular o imposto com base no montante dessas notas fiscais.

Essa prática reiterada, no entanto, não tem o condão de convalidar o montante das notas não lançadas como critério de arbitramento da base de cálculo, simplesmente porque, como dito e é consabido, fixação de base de cálculo é matéria de reserva de lei e a lei, como visto, optou por não relacionar essa grandeza como critério de arbitramento.

Ademais, em 2011, quando da reforma do sistema de presunções, o legislador teve a opção de incluir o montante das notas não lançadas como critério de arbitramento da base de cálculo, como o fazem outros estados federados, mas optou por não fazê-lo.

O que fez foi afirmar, repetidas vezes, o Levantamento da Conta Mercadorias como critério de arbitramento da base de cálculo do imposto nas situações de presunção de omissão de saídas pretéritas promovidas por sujeitos passivos ligados às atividades comerciais.

Finalizo minhas considerações recordando o valor do sistema de paridade nos Tribunais tributários, em especial, no nosso Conselho de Recursos Fiscais.

A paridade busca, garantir, justamente, a possibilidade de uma visão arejada das práticas fiscais, um olhar fora da “caixa fiscal”, permeado pela contribuição da sociedade, pelas operações e práticas comerciais que se renovam, e, sobretudo, despindo-nos de velhas práticas, com espírito de coragem, receptivo ao novo, na persecução incansável pela aplicação da justiça fiscal.

Em meio a tudo isso, como afirmado inicialmente, ousou divergir do entendimento, até agora pacífico de adotar como base de cálculo do imposto o montante das notas não lançadas e, instada a perpetrar um olhar mais cuidadoso sobre nossa legislação, concluir que o arbitramento da base de cálculo é medida obrigatória nos autos de infração fundados na acusação de não lançamento de notas de aquisição.

Pelas razões expostas.

VOTO pelo conhecimento do recurso hierárquico, por regular e do recurso voluntário por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos, julgando improcedente o auto de Infração nº 93300008.09.00001166/2016-56 contra a empresa **REFRESCOS GUARARAPES LTDA.**, CCICMS nº 16.024.804-3, devidamente qualificado nos autos, eximindo-o de quaisquer ônus decorrentes deste procedimento.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 25 de outubro de 2019.

Mônica Oliveira Coelho de Lemos
Conselheira Relatora

PROCESSO Nº 1094432016-3
PLENO - CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS
1ª: Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
1ª Recorrida: REFRESCO GUARARAPES LTDA.
2ª Recorrente: REFRESCO GUARARAPES LTDA.
2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
REPARTIÇÃO PREPARADORA: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO-
CAMPINA GRANDE
AUTUANTE: ORLANDO JORGE PEREIRA DE ARAÚJO
RELATORA: CONSª. MÔNICA OLIVEIRA COELHO LEMOS
RELATOR DO VOTO DIVERGENTE: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA

PRELIMINARES REJEITADAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.

CONFIRMAÇÃO PARCIAL. ALTERADA A DECISÃO MONOCRÁTICA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.

- *Preliminares de nulidade rejeitadas – procedimentos fiscais de acordo com a legislação tributária; alegação de cerceamento do direito de defesa e ao contraditório não caracterizado. Mantidas as acusações à regularidade nas denúncias.*

- *A constatação de notas fiscais de aquisição, sem a devida contabilização nos livros próprios, evidencia a presunção relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. No presente caso, a autuada trouxe aos autos provas materiais que ilidiram parte do crédito tributário inserto na inicial.*

- *É defeso aos órgãos julgadores administrativos deixar de aplicar uma penalidade prevista em lei, em obediência aos Princípios da legalidade e da vinculabilidade tributária, ao fundamento da existência de efeitos confiscatórios desta.*

- *Exclusão de parte da multa recidiva por não atender ao disciplinamento do art. 39 da Lei nº 10.094/2013*

Examinam-se neste Colegiado os recursos hierárquico e voluntário, nos moldes dos artigos 80 e 77, da Lei nº 10.094/2013, respectivamente, diante do inconformismo da autuada com a sentença prolatada na instância prima que considerou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001166/2016-56 (fls. 03/06), lavrado em 26 de julho de 2016, que denunciou o cometimento da seguinte irregularidade:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO >>
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.

Nota Explicativa: cobrado ICMS pelo não lançamento de notas fiscais nos livros próprios, no período de agosto de 2011 a junho de 2016.

Considerando infringidos os artigos 158, I; 160, I; c/c, 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, o autuante constituiu crédito tributário, por lançamento de ofício, no importe de R\$ 1.054.031,37 (um milhão, cinquenta e quatro mil, trinta e um reais e trinta e sete centavos), sendo R\$ 421.612,51 (quatrocentos e vinte e um mil, seiscentos e doze reais e cinquenta e um centavos) de ICMS e R\$ 421.612,51 (quatrocentos e vinte e um mil, seiscentos e doze reais e cinquenta e um centavos) de multa

por infração com arrimo no art. 82, inciso V, “f”, da Lei 6.379/96, e R\$ 210.806,35 (duzentos e dez mil, oitocentos e seis reais e trinta e cinco centavos) de multa recidiva.

Regularmente cientificada da ação fiscal, em 27/7/2016, (fl. 6), nos termos do art. 698, inciso II, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, a interessada apresentou peça reclamatória, em 25/8/2016, consoante fls. 20/29.

Na reclamação (fls. 117/123), o contribuinte, preliminarmente, alega a tempestividade da peça, o nexo causal entre o presente auto e um agravo de instrumento ainda em julgamento, e que há conexão entre os processos, contesta a multa sob argumento de que não fora respeitado o princípio da proporcionalidade, bem como argumenta ter caráter confiscatório, invoca o princípio do “*in dubiu pro contribuinte*”, que de acordo com o art. 112, do CTN, deve ser aplicada a interpretação da lei na forma que for mais favorável ao contribuinte.

No que tange ao mérito, informa que é industrial e que atua no ramo de refrigerantes da marca COCA-COLA e que, por ser concorrente da AMBEV, não faria sentido adquirir mercadorias do seu concorrente para revenda, aduz também que não comercializa laticínios e nem alimentos, sendo impossível que haja relação dos documentos acostados aos autos com as suas relações comerciais.

Por fim, requer a nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração, cancelando-se o débito fiscal em questão.

Documentos instrutórios anexos às fls. 24/226.

Com informação de que há registro de reincidência processual (fls. 227), os autos foram conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa, que decidiu pela parcial procedência do feito fiscal, de acordo com o pensamento esposado na sua sentença (fls. 232/242) sumariada na ementa infracitada, *litteris*:

“ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO- INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE.

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz a presunção de saída de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto estadual, nos termos do art. 646 do RICMS/PB

No presente caso, a autuada apresentou alegações, lastreadas em provas documentais, capazes de desconstituir em parte o crédito tributário lançado na inicial.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE”

Como resultado, o julgador singular culminou o recolhimento do crédito tributário no importe de R\$ 924.900,39 (novecentos e vinte e quatro mil, novecentos reais e trinta e nove centavos), sendo R\$ 403.231,11 (quatrocentos e três mil, duzentos e trinta e um reais e onze centavos) de ICMS e R\$ 403.231,11 (quatrocentos e três mil, duzentos e trinta e um reais e onze centavos) de multa por infração, bem como cancelou, por indevida, a

quantia de R\$ 129.130,98 (cento e vinte e nove mil, cento e trinta reais e noventa e oito centavos).

Dando seguimento ao trâmite regular, a autuada foi cientificada da sentença de primeiro grau em 10/8/2018, (fls. 249). Em resposta, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 251/277).

No recurso voluntário (fls. 178/181), o contribuinte reitera as razões colacionadas à reclamação, acrescentando, preliminarmente que não houve apresentação de Ordem de Serviço conforme preceitua a legislação, eivando o ato fiscalizatório de nulidade.

Continuando a peça recursal, no que tange ao mérito, o sujeito passivo alega que inexistiu imposto a ser recolhido acerca das Notas Fiscais juntadas pela fiscalização, isto porque, aquelas já haviam sido devidamente escrituradas no SPED, afirma que o estabelecimento passou a operar como Depósito Fechado desde julho/2014, não havendo circulação de mercadorias à época da fiscalização, ainda, que algumas notas canceladas (lista as notas) não podem ser alvo de obrigatoriedade de recolhimento de imposto, sobre as mercadorias que não ingressaram no estabelecimento, e que o contribuinte não teria a obrigatoriedade de registrar aquelas Notas Fiscais. Reforça os demais argumentos já trazidos na impugnação, que a multa aplicada seria desarrazoada e desproporcional.

Por fim, requer a nulidade/improcedência dos presentes autos com base em seus argumentos, juntando provas documentais às fls. 278/386.

Assim, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora, e distribuídos à Conselheira Mônica Oliveira Coelho Lemos, por critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO DIVERGENTE

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

Com todo respeito ao entendimento da nobre Conselheira Relatora pelo voto proferido, peço *venia* para discordar sobre a existência de vícios de natureza formal na peça vestibular, declarado de ofício em sua decisão, em relação à denúncia de *omissão de saídas* pretéritas de mercadorias tributáveis, detectada pela ausência de registros de notas fiscais nos livros próprios, o que prejudicou a análise da preliminar de nulidade arguida pela recorrente e dos recursos ora em evidência.

Em seus fundamentos, em detrimento à vasta jurisprudência desta Corte, posicionou-se a ínclita Relatora no sentido de que esta acusação, sob o prisma do artigo 646 do RICMS/PB, toma-se a base de cálculo do ICMS valores arbitrados, devendo-se utilizar, assim, um dos critérios previstos no parágrafo único do art. 23 da Lei nº 6.379/96, sob o argumento de que as declarações e documentos do contribuinte não mereciam fé, o que ousou discordar, pelas razões que a seguir exponho.

A irregularidade constatada pela fiscalização, ora em evidência, decorre de o contribuinte ter deixado de lançar diversas notas fiscais de aquisição nos livros próprios nos meses de agosto de 2011 a junho de 2016. Esta conduta omissiva faz surgir a *presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente*, por presunção legal, nos termos do que dispõem os artigos 3º, §8º, da Lei nº 6.379/96, regulamentada pelo art. 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, suprimimentos 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) suprimimentos 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.

Por imperativo legal, a constatação desta omissão de vendas pretéritas obriga o auditor fiscal a lançar, de ofício, o crédito tributário decorrente desta infração, tendo em vista a falta de emissão de documentos fiscais das operações omissas, por afronta ao disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB⁷, cujos valores

⁷ 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;

omitidos serviram de esteio para as aquisições das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais não lançadas nos livros próprios.

Para esta acusação não pode haver outra base de cálculo, a não ser os valores das operações, cujas notas fiscais não foram registradas, pois seus pagamentos foram realizados sem comprovação de desembolso pelo caixa da empresa, ou seja, o numerário utilizado para liquidação da aquisição (valores das notas fiscais) foram advindos das omissões pretéritas de saídas de mercadorias tributáveis. Portanto, não há o que se falar em arbitramento da base de cálculo do ICMS, pois esta se encontra evidente, clara e precisa, nos documentos fiscais não lançados.

Não foram consideradas inidôneas as notas fiscais denunciadas, tampouco os livros fiscais do contribuinte, conforme levantado pela doura relatora, dando margem a serem desconsiderados para a aplicação do arbitramento arguido. São documentos juridicamente válidos, tanto é que a denúncia decorreu da falta de registro das notas fiscais nos livros fiscais apropriados, ou seja, em nenhum momento foram afastados pela fiscalização, por não merecerem fé, longe de se adequar a situação descrita no art. 148 do CTN ou do art. 18 da Lei nº 6.3679/96, que serviu de base para os argumentos da decisão da ilustre relatora.

Por esta razão, para o caso específico em tela, não há o que se buscar critérios de arbitramento no artigo 23 da Lei nº 6.379/96, tanto é que o apanhado histórico das alterações da legislação quanto as regras do arbitramento trazido à baila pela nobre relatora, nunca se reportou às omissões decorrente de falta de lançamento de notas fiscais, simplesmente porque arbitramento não há. Os ajustes realizados pelo legislador se reportam à Conta Mercadorias, que se trata de outra técnica de auditoria, em que, nesta sim, arbitra-se um percentual sobre o custo de mercadoria vendida, por determinação legal, sendo esta técnica independente da utilizada no procedimento fiscal ora em discussão, não requerendo maiores delongas, pois não é objeto do presente contencioso. Assim, entendo não ter havido nenhuma supressão do legislador quanto à matéria em foco, não havendo a nulidade suscitada pela ínclita Conselheira Relatora.

Destarte, pelas considerações acima, entendo que o procedimento de fiscalização quanto à técnica de auditoria aplicada se encontra absolutamente correta, que se ratifica pelos diversos Acórdãos já proferidos por esta Casa, cujas decisões, inclusive, já fundamentaram a elaboração da Súmula nº 02, que trata sobre o objeto da presente autuação, publicada no DOE em 19/11/2018, por meio da Portaria nº 311//2019/SEFAZ. Vejamos:

“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.”

Diante destas considerações, passo, então, a analisar as preliminares arguidas pela recorrente, não realizada em razão do entendimento do voto original pela nulidade do procedimento fiscal, acima comentado.

Inicialmente, importa observar que a peça basilar preenche os requisitos de validade, estabelecidos no art. 142 do CTN, e adotados na legislação que neste Estado regula o Processo Administrativo Tributário (Lei nº 10.094/2013, art. 41 e seus incisos).

No tocante à suposta não apresentação da Ordem de Serviço ao contribuinte, cabe-nos esclarecer que o procedimento de fiscalização que resultou na lavratura do Auto de Infração nº 93300008.09.00001166/2016-56 foi motivado pela abertura da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00000793/2016-20, constante nos autos às fls. 17 a 19, por meio da qual foi designado o auditor fiscal Orlando Jorge Pereira de Araújo, para “proceder fiscalização normal observando as orientações contidas nos roteiros de fiscalização de estabelecimento”.

Em cumprimento ao disposto na referida Ordem de Serviço, o representante fazendário deu início aos trabalhos de auditoria, com o Termo de Início de Fiscalização nº 93300008.13.00000240/2016-49, com ciência do contribuinte em 19/4/2016, conforme cópia do referido Termo juntado à fl. 8, registrado o Sistema ATF desta Secretaria, inexistindo a falta de conhecimento da ordem de serviço, alegada pela recorrente.

Ainda que o contribuinte não tivesse sido cientificado acerca do início dos procedimentos de fiscalização, tal fato não acarreta nulidade do procedimento fiscal por violação ao seu direito de defesa. O art. 37 da Lei nº 10.094/13⁸, elenca os instrumentos em que evidencia o início do procedimento de fiscalização, em que inexistem hierarquia entre seus incisos, de modo que não houve cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, que compareceu aos autos em todas as oportunidades permitidas em lei, não sendo cabível a nulidade pretendida.

No tocante à alegação da recorrente de que não lhe fora apresentado notificação quanto à prorrogação do prazo estabelecido na Ordem de Serviço, temos a esclarecer que também não se trata de questão que importe nulidade do lançamento tributário.

Com efeito, o art. 642, §3º, do RICMS/PB estabelece que os trabalhos de fiscalização deverão ser concluídos no prazo de 60 (sessenta dias), podendo ser prorrogáveis, por igual período, a critério das Gerências Operacionais, em face da complexidade dos serviços, senão vejamos:

Art. 642. A autoridade fiscalizadora lavrará termo destinado a documentar dia e hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

Parágrafo único. Verificada a prática de infração, será lavrado o auto correspondente, consignando o período fiscalizado, livros e documentos examinados e quaisquer outras informações úteis à instrução do feito.

Nova redação dada ao art. 642 pelo inciso XVIII do art. 1º do Decreto nº 36.128/15 – DOE de 27.08.15.

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

(...)

§ 3º Os trabalhos de fiscalização deverão ser concluídos em até 60 (sessenta) dias, prazo este prorrogável por igual período, desde que as circunstâncias ou

⁸ Art. 37. Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações à legislação tributária:

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.

complexidade dos serviços o justifiquem, a critério das Gerências Operacionais subordinadas à Gerência Executiva de Fiscalização.

No entanto, o prazo previsto no dispositivo acima mencionado se inclui na categoria dos prazos impróprios que, embora devam ser observados pelos servidores da administração pública, causando sanções administrativas aos que os descumprirem injustificadamente, não acarretando nulidade do procedimento fiscal. Sobre a matéria, vejamos o texto do artigo 21 da Lei nº 10.094/13:

Art. 21. A inobservância dos prazos destinados à instrução, movimentação e julgamento de processo poderá responsabilizar, disciplinarmente, o funcionário que lhe der causa, mas não acarretará a nulidade do procedimento fiscal.

Portanto, torna-se descabido o pedido de nulidade por cerceamento do direito de defesa, em que o contribuinte tomou conhecimento de todo procedimento de fiscalização, com acesso às provas que instruíram o Processo, e ainda procedeu com as peças de defesa (Impugnação e Recurso Voluntário) dentro do prazo legal, enfrentando as questões de mérito, inclusive apresentando provas documentais em seu favor. Assim, indefiro o pedido de nulidade da autuação, e passo à análise de mérito.

No caso sob exame, vislumbra-se das informações contidas nos autos, que a denúncia partiu da verificação de que notas fiscais eletrônicas emitidas por terceiros, nos períodos de agosto de 2011 a dezembro de 2015, destinadas ao contribuinte autuado, encontrava-se ausentes em sua EFD, cujos demonstrativos acostados às fls. 9 a 16, trazem os dados destas notas fiscais, com seus respectivos valores, dados do emitente, datas das emissões e chaves de acessos.

Portanto dados suficientes para a constituição do crédito tributário, por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sendo esta presumida por determinação legal, conforme visto nas considerações supra, cabendo ao contribuinte a prova negativa da acusação, conforme estabelece o *caput* do art. 646 do RICMS/PB, supracitado, pois a ele pertence toda documentação inerente a suas atividades operacionais. Além do quê, conforme o parágrafo único do artigo 56 da Lei nº 10.094/13 (Lei do PAT), o ônus da prova compete a quem esta aproveita. Assim, em detrimento do entendimento da recorrente, não há extrapolção ao art. 142 do CTN.

É de bom alvitre ressaltar que, o que se está tributando é o valor das saídas de mercadorias tributáveis omitidas em vendas anteriores 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, independentemente de as mercadorias serem ou não tributadas.

O ônus de provar a improcedência da presunção é do contribuinte, que se vislumbra, por ocasião da apresentação da peça impugnatória, onde demonstrou que as Notas Fiscais denunciadas, emitidas pelas empresas LATICÍNIO BELO VALE e LATICÍNIO GUARARAPES, foram destinadas a estabelecimento diverso da autuada, conforme se constata nas provas apresentadas às fls. 82 a 226, que mostra a indicação equivocada do seu CNPJ, razão pela qual foram incluídas erroneamente no demonstrativo fiscal de acusação. Assim, corroboro com a instância prima, que excluiu 91 notas fiscais da acusação em tela, listada às fls. 238 a 239 da sentença.

Da mesma forma ocorreu com as notas fiscais emitidas pela empresa DISPAL DISTRIBUIDORA PARAIBANA DE ALIMENTOS LTDA., em um total de 36, colacionadas às fls. 178 a 213, destinadas a contribuinte diverso da autuada, devendo estas também serem afastadas da denúncia, conforme lista apresentada pelo julgador monocrático à fl. 239.

Também comungo com a instância prima, quanto a exclusão das notas fiscais n^{os} 6049, 6228, 6229, 6587, 7056, 52871, 7211, 15728, 15735, 8218, 34798, 9625, 8689, 8959, 9394, 10766, 25034, 10920, 69385 e 2654, listadas à fl. 239, pois se tratam de acobertar operações de remessas de bonificação, doação ou brindes, em que não há desembolsos financeiros, o que afasta a presunção de omissões de vendas pretéritas de mercadorias tributáveis.

Vejamos os pontos questionados pelo contribuinte em seu recurso voluntário:

1 - A recorrente traz à baila a relação de notas fiscais denunciadas na inicial, fl. 339, que estariam devidamente lançadas em sua EFD. São elas: Notas Fiscais n^{os} 64883, 941903, 104200, 104414, 16173, 1916, 1948, 4797, 4798 e 4828. Após análise na EFD do contribuinte, verificamos as situações demonstradas nos quadros abaixo:

Notas Fiscais a serem excluídas, em razão de lançamentos tempestivos na EFD				
período	nº da NF	Valor	17% (EFD)	Motivo:
mar/12	64883	42.874,70	7.288,70	emitida e lançada em 03/2013
out/12	941903	1.448,74	246,29	NF de saída lançada
mar/13	104200	45.793,44	7.784,88	lançada em março/2013
mar/13	104414	45.793,44	7.784,88	lançada em março/2014
mar/14	16173	1.911,00	324,87	lançada em abril/2014
abr/14	1916	13.596,89	2.311,47	lançada em maio/2014
	1948	2.650,82	450,64	lançada em maio/2015
TOTAL		154.069,03	26.191,74	

EXCLUSÕES NEGADAS				MOTIVO
ago/15	4797	384,22	65,32	lançada em maio/2016, após o início de procedimento fiscal.
	4798	11.559,39	1.965,10	lançada em maio/2016, após o início de procedimento fiscal.
set/15	4828	24.443,16	4.155,34	lançada em maio/2016, após o início de procedimento fiscal.

2 – Alega que a partir de julho/2014 o estabelecimento autuado passou a ser um depósito fechado, não realizando operações de compra nem de vendas, e que as Notas Fiscais n^{os} 53666, 54006, 4728 e 4847 teriam sido recebidas e escrituradas na filial com CNPJ n^o 08.715.757/0007-69.

Pois bem. Verifica-se na alteração do contrato social, juntado aos autos, que a empresa autuada passaria a operar como depósito fechado a partir de 1^o/7/2014. Contudo, para caracterizar operações destinadas a depósito fechado do próprio contribuinte, as notas fiscais devem ser emitidas com indicação da natureza da operação como sendo “outras saídas – remessa para depósito fechado”, bem como conter os dispositivos legais que preveem a não incidência do imposto. Procedimento que não vislumbramos nas notas fiscais denunciadas, emitidas a partir de 1^o/7/2014, mormente o fato de que a alteração cadastral no

Estado, passando o estabelecimento para depósito fechado, só ocorreu a partir de 29/7/2016. Ou seja, nenhuma nota fiscal possui natureza de remessa para depósito fechado, com os requisitos estabelecidos pelo artigo 590 do RICMS/PB⁹.

Desta forma, considerando que a empresa autuada tinha como atividade principal o comércio atacadista, a ocorrência de tais notas fiscais de vendas, não registradas nos livros fiscais próprios, não afasta a presunção relativa da existência de omissões pretéritas de saídas de mercadorias tributáveis, de forma que, em detrimento da pretensão da recorrente, procede a autuação em relação às notas fiscais denunciadas nos períodos de julho/2014 a novembro/2014, e março/2015 a dezembro/2015, salvo aquelas já excluídas pela instância *a quo*, acima já comentado, e as decorrentes da análise por esta relatoria, que veremos adiante.

Contudo, verifico que as Notas Fiscais n^{os} 668 e 669, emitidas em 28/11/2014, cujos valores são, respectivamente, **R\$ 19.950,00** e **R\$ 18.117,27**, correspondendo a um **total de R\$ 6.471,43 de ICMS**, devem ser excluídas por se tratarem de documentos de entradas do remetente, filial de Pernambuco, referentes a devoluções de vendas canceladas.

No tocante ao argumento da recorrente de que as Notas Fiscais n^{os} 53666, 54006, 4728 e 4847 foram recebidas e escrituradas em sua filial com CNPJ n^o 08.715.757/0007-69, e não na autuada, de forma alguma ilide a acusação em tela, que tem por arrimo a falta de registro das notas fiscais de aquisição em seus livros próprios. Cada estabelecimento tem sua autonomia fiscal, não cabendo a tese recursal de que tal equívoco não ocasionou repercussão tributária, pelo contrário, pois além da caracterização da omissão ora em evidência, o registro em outra empresa, mesmo que seja filial, comete outra infração em relação aos créditos de ICMS que porventura tenha se locupletado indevidamente, não podendo tal argumento, de que foram registradas em outra unidade, servir para afastar a acusação em foco, em relação à tais notas fiscais.

3 – Alega a recorrente que há operações canceladas pelo próprio fornecedor, listando as notas fiscais correspondentes à fl. 263, acostando provas documentais às fls. 361 a 386.

Neste ponto, assiste razão a recorrente, pois as correspondentes operações foram canceladas pela emissão de notas fiscais de entrada, pelo fornecedor, cuja natureza da operação é de “devolução de vendas no Estado”, conforme a documentação juntada pela recorrente, devendo tais notas fiscais serem excluídas da denúncia em epígrafe. São elas:

período	n ^o da NF	Valor	17% (EFD)	motivo do cancelamento da operação
mai/15	292087	5.562,82	945,70	NF devolução n ^o 34576, emitida pelo fornecedor
jul/15	330100	292,73	49,76	NF devolução n ^o 39797, emitida pelo fornecedor
	340796	1.187,44	201,86	NF devolução n ^o 41193, emitida pelo fornecedor
	342745	38,48	6,54	NF devolução n ^o 41454, emitida pelo fornecedor
	342746	450,36	76,56	NF devolução n ^o 41455, emitida pelo fornecedor

⁹ Art. 590. Na saída de mercadorias com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, localizado no Estado, será emitida nota fiscal contendo os requisitos exigidos e, especialmente:

I - valor das mercadorias;

II - natureza da operação: "outras saídas - remessa para depósito fechado";

III - dispositivos legais que prevêm a não incidência do imposto.

ago/15	350102	854,28	145,23	NF devolução nº 42374, emitida pelo fornecedor
	351777	86,11	14,64	NF devolução nº 42564, emitida pelo fornecedor
	353717	16,66	2,83	NF devolução nº 42788, emitida pelo fornecedor
	358565	97,63	16,60	NF devolução nº 43339, emitida pelo fornecedor
	358566	26,96	4,58	NF devolução nº 43340, emitida pelo fornecedor
	358564	951,86	161,82	NF devolução nº 43341, emitida pelo fornecedor
set/15	368014	33,32	5,66	NF devolução nº 44549, emitida pelo fornecedor
	369053	58,90	10,01	NF devolução nº 44681, emitida pelo fornecedor
TOTAL		9.667,55	1.643,48	

Quanto à aplicação da multa por reincidência, esta foi decorrente da informação de que o sujeito passivo possuía antecedentes fiscais, conforme previsão do art. 87 da Lei nº 6.379/96, abaixo transcrito:

Art. 87. A reincidência punir-se-á com multa acrescida de 50% (cinquenta por cento), adicionando-se a essa pena 10% (dez por cento) da multa original a cada nova recidiva.

Parágrafo único. Considera-se reincidência a prática de nova infração à mesma disposição legal, por parte da mesma pessoa natural ou jurídica, dentro de 05 (cinco) anos da data em que se tornar definitiva a decisão referente à infração anterior.

Neste sentido, para que seja considerada reincidência para efeito da majoração da multa inicialmente aplicada, é imperioso que a infração, ora em questão, tenha sido ao mesmo dispositivo legal, desde que ocorrido dentro do período de cinco anos contados do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, consoante o disposto no artigo 39 da Lei nº 10.094/13. Vejamos:

Art. 39. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado.

No caso em exame, a fiscalização aplicou a recidiva em todos os períodos denunciados, em função do Processo antecedente nº 1256912010-3, constante no Termo de Antecedentes Fiscais à fl. 227. A instância prima excluiu a multa por reincidência até o período de dezembro de 2013, em razão da inscrição em Dívida Ativa ter sido realizada em 10/1/2014, mantendo a penalidade no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

Pois bem. É de bom alvitre destacar, conforme exegese do texto normativo supra, que a circunstância delineadora da reincidência não é a nova autuação, mas, sim, o cometimento da ilicitude posterior ao evento que conferiu a certeza da sua prática, que pode ser por meio do pagamento, da decisão definitiva dos órgãos julgadores, ou da inscrição na Dívida Ativa.

No caso em apreço, entendo que a contagem do prazo para caracterização da reincidência é a partir da decisão definitiva, do trânsito em julgado, que ocorreu com a ciência do contribuinte da decisão colegiada, ocorrida em 25/11/2013, a partir da qual o

contribuinte perde a condição de primário em relação à acusação em tela. Deve-se usar a inscrição na Dívida Ativa como marco inicial para a contagem ora em comento, no caso de não ter ocorrido julgamento, como na revelia do contribuinte, em que não há contencioso.

Assim, discordando da decisão monocrática, deve-se manter a majoração de 50% da penalidade por infração a partir do período de dezembro de 2013, nos termos do art. 87 da Lei nº 6.379/96.

Quanto à alegação da recorrente de que a multa aplicada se apresenta desproporcional e confiscatória, os agentes do Fisco atuaram nos limites da Lei nº 6.379/96 (Lei do ICMS da Paraíba) e do RICMS/PB (aprovado pelo Decreto nº 18.930/97), que são instrumentos normativos que devem ser observados. Ao propor uma multa, o fazendário toma por base as determinações desses dispositivos legais. Desrespeitá-los consistiria numa ilegalidade, que não comporta lugar no ordenamento jurídico-administrativo paraibano.

Para se desconsiderar uma determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade. E, não cabe aos Tribunais Administrativos, adentrar nessa seara pretendida pela recorrente. Observe-se o que diz o art. 55 da Lei nº 10.094/2013 (PAT):

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Portanto, tanto os Fazendários como os Órgãos Julgadores Administrativos estão adstritos ao que dispõe a lei que trata da matéria, em obediência aos Princípios Constitucionais Tributários da Vinculabilidade e da Legalidade. Destarte, não cabe a discricionariedade para a aplicação da penalidade, pretendida pela Recorrente.

No tocante à aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida, não cabe na presente contenda, haja vista que não houve dúvidas que pudessem interferir nesta decisão, uma vez que a matéria de acusação, bem como as provas materiais apresentadas na defesa e no recurso voluntário, foram suficientes para o convencimento deste relator, não observando dúvidas em nenhum dos casos abordados pelo art. 112 do CTN¹⁰.

Assim, pelos fundamentos acima evidenciados, peço *venia* para divergir do posicionamento da nobre relatora, quanto ao seu entendimento de nulidade por vício formal da acusação por “aquisição de mercadorias com receitas omitidas”, e alterar a decisão monocrática quanto aos valores, devendo o crédito tributário ser constituído conforme o quadro resumo abaixo, após os ajustes realizados em conformidade com as considerações supra:

PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO			CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO			
	ICMS	MULTA	RECIDIVA	ICMS	MULTA	RECIDIVA	TOTAL

¹⁰ 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.

01/08/2011	31/08/2011	361,17	361,17	180,59	305,32	305,32	-	610,64
01/09/2011	30/09/2011	2.577,13	2.577,13	1.288,57	2.537,86	2.537,86	-	5.075,72
01/10/2011	31/10/2011	2.543,51	2.543,51	1.271,76	321,77	321,77	-	643,54
01/11/2011	30/11/2011	1.796,99	1.796,99	898,50	637,55	637,55	-	1.275,10
01/01/2012	31/01/2012	422,28	422,28	211,14	276,76	276,76	-	553,52
01/03/2012	31/03/2012	7.621,43	7.621,43	3.810,72	218,98	218,98	-	437,96
01/04/2012	30/04/2012	5.478,28	5.478,28	2.739,14	4.013,17	4.013,17	-	8.026,34
01/05/2012	31/05/2012	15.684,40	15.684,40	7.842,20	11.847,36	11.847,36	-	23.694,72
01/06/2012	30/06/2012	2.426,17	2.426,17	1.213,09	2.426,17	2.426,17	-	4.852,34
01/07/2012	31/07/2012	5.413,00	5.413,00	2.706,50	5.219,20	5.219,20	-	10.438,40
01/08/2012	31/08/2012	2,80	2,80	1,40	2,80	2,80	-	5,60
01/09/2012	30/09/2012	80,05	80,05	40,03	65,81	65,81	-	131,62
01/10/2012	31/10/2012	3.986,37	3.986,37	1.993,19	3.672,53	3.672,53	-	7.345,06
01/11/2012	30/11/2012	9.839,90	9.839,90	4.919,95	7.772,05	7.772,05	-	15.544,10
01/12/2012	31/12/2012	10.008,82	10.008,82	5.004,41	9.963,20	9.963,20	-	19.926,40
01/01/2013	31/01/2013	398,59	398,59	199,30	194,57	194,57	-	389,14
01/02/2013	28/02/2013	1.845,94	1.845,94	922,97	870,84	870,84	-	1.741,68
01/03/2013	31/03/2013	15.718,78	15.718,78	7.859,39	7.877,34	7.877,34	-	15.754,68
01/04/2013	30/04/2013	1.794,89	1.794,89	897,45	-	-	-	-
01/05/2013	31/05/2013	4.489,45	4.489,45	2.244,73	4.448,36	4.448,36	-	8.896,72
01/06/2013	30/06/2013	85,22	85,22	42,61	39,63	39,63	-	79,26
01/07/2013	31/07/2013	21.890,92	21.890,92	10.945,46	21.808,99	21.808,99	-	43.617,98
01/08/2013	31/08/2013	910,69	910,69	455,35	81,99	81,99	-	163,98
01/09/2013	30/09/2013	79,60	79,60	39,80	28,32	28,32	-	56,64
01/10/2013	31/10/2013	142,98	142,98	71,49	38,10	38,10	-	76,20
01/11/2013	30/11/2013	57.436,04	57.436,04	28.718,02	57.378,43	57.378,43	-	114.756,86
01/12/2013	31/12/2013	9.029,77	9.029,77	4.514,89	8.987,87	8.987,87	4493,935	22.469,68
01/01/2014	31/01/2014	48.258,09	48.258,09	24.129,05	48.220,63	48.220,63	24110,315	120.551,58
01/02/2014	28/02/2014	1.419,60	1.419,60	709,80	1.367,88	1.367,88	683,94	3.419,70
01/03/2014	31/03/2014	26.919,32	26.919,32	13.459,66	25.636,62	25.636,62	12818,31	64.091,55
01/04/2014	30/04/2014	40.188,12	40.188,12	20.094,06	36.417,03	36.417,03	18208,515	91.042,58
01/05/2014	31/05/2014	368,84	368,84	184,42	-	-	-	-
01/06/2014	30/06/2014	29.241,36	29.241,36	14.620,68	29.235,11	29.235,11	14617,555	73.087,78
01/07/2014	31/07/2014	42.492,92	42.492,92	21.246,46	42.480,44	42.480,44	21240,22	106.201,10
01/08/2014	31/08/2014	6.036,45	6.036,45	3.018,23	6.030,21	6.030,21	3015,105	15.075,53
01/09/2014	30/09/2014	4.163,20	4.163,20	2.081,60	4.156,96	4.156,96	2078,48	10.392,40
01/10/2014	31/10/2014	2.513,04	2.513,04	1.256,52	2.490,65	2.490,65	1245,325	6.226,63
01/11/2014	30/11/2014	7.006,06	7.006,06	3.503,03	522,15	522,15	261,075	1.305,38
01/02/2015	28/02/2015	59,39	59,39	29,70	59,39	59,39	29,695	148,48
01/03/2015	31/03/2015	802,27	802,27	401,14	789,79	789,79	394,895	1.974,48
01/04/2015	30/04/2015	3.036,73	3.036,73	1.518,37	3.028,30	3.028,30	1514,15	7.570,75
01/05/2015	31/05/2015	960,52	960,52	480,26	-	-	-	-
01/06/2015	30/06/2015	5.280,36	5.280,36	2.640,18	5.280,36	5.280,36	2640,18	13.200,90
01/07/2015	31/07/2015	455,29	455,29	227,65	120,57	120,57	60,285	301,43
01/08/2015	31/08/2015	10.493,47	10.493,47	5.246,74	10.003,34	10.003,34	5001,67	25.008,35
01/11/2015	30/11/2015	838,12	838,12	419,06	838,12	838,12	419,06	2.095,30
01/12/2015	31/12/2015	66,21	66,21	33,10	66,21	66,21	33,105	165,53
01/09/2015	30/09/2015	8.947,98	8.947,98	4.473,99	8.932,31	8.932,31	4466,155	22.330,78
TOTAL		421.612,51	421.612,51	210.806,35	376.711,04	376.711,04	117.331,97	870.754,05

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo *provimento parcial* de ambos, e alterar, quanto aos valores, a sentença prolatada na instância singular, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001166/2016-56, lavrado em 26/7/2016, contra a empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA. (CCICMS: 16.024.804-3), declarando devido o crédito tributário, no montante de R\$ 870.754,05 (oitocentos e setenta mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e cinco centavos), sendo os valores de ICMS de R\$ 376.711,04 (trezentos e setenta e seis mil, setecentos e onze reais e quatro centavos), por infringência aos artigos arts. 158, I, 160, I c/c 646, e seu parágrafo único, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97, R\$ 376.711,04 (trezentos e setenta e seis mil, setecentos e onze reais e quatro centavos), de multa por infração com fulcro no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, e R\$ 117.331,97 (cento e dezessete mil, trezentos e trinta e um reais e noventa e sete centavos) de multa recidiva, nos termos do art. 87, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 183.277,32 (cento e oitenta e três mil, duzentos e setenta e sete reais e trinta e dois centavos), sendo R\$ 44.901,47 (quarenta e quatro mil, novecentos e um reais e quarenta e sete centavos) de ICMS, R\$ 44.901,47 (quarenta e quatro mil, novecentos e um reais e quarenta e sete centavos) de multa por infração, e R\$ 93.474,38 (noventa e três mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e trinta e oito centavos) de multa recidiva, pelas razões acima evidenciadas.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de dezembro de 2019.



PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator do voto divergente