ACÓRDÃO Nº:	**213/2023**
PROCESSO Nº:	2018/6040/504670
TIPO:	RECURSO VOLUNTÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2018/002177
RECORRENTE:	CLIMAX KOSMETIK LTDA
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.068.351-3
RECORRIDA:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO POR PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. IMPRECISÃO NA APURAÇÃO DO *QUANTUM* DEVIDO. APLICAÇÃO DE VALOR AGREGADO SOBRE AQUISIÇÕES NÃO REGISTRADAS. NULIDADE - É nulo o lançamento que exige imposto por presunção de omissão pretérita de mercadorias tributadas em levantamento que aplica valor agregado – VA, sobre o não registro de aquisições de mercadorias e/ou produtos.

RELATÓRIO

A Fazenda Pública Estadual constituiu o crédito tributário por meio do Auto de Infração nº 2018/002177 para reclamar, em três contextos, o ICMS por presunção de saídas de mercadorias tributadas face ao não registro de notas fiscais de entradas de mercadorias no Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital – SPED, no período de 01/01/16 à 30/06/18.

Foram anexados aos autos os levantamentos de *Arbitramento de Saídas* pelas notas fiscais de entradas não lançadas no livro Próprio (fls. 05, 20 e 144), copias dos respectivos DANFES (fls. 06/67, 91/128 e 145/149), cópias do Livro Registro de Entradas (fls. 68/85, 129/138 e 151/209) e o Relatório de Nota Fiscal Eletrônica Autorizada (fls. 86/89, 139/143 e 210/213).

O sujeito passivo foi intimado do auto de infração pela via postal (fls. 214/215), comparecendo ao processo (fls. 216/225), tempestivamente, solicitando preliminarmente a NULIDADE do feito, alegando que o artigo 35, da Lei 1.288/01, estabelece que o auto deve ter a descrição clara, precisa e resumida do fato e

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

indicação do período de sua ocorrência e exige que todos demonstrativos do crédito e os documentos comprobatórios dos fatos em que se fundamentar, estejam anexados ao processo e que isto não foi observado no presente caso. Diz que, o levantamento apresenta muitos erros por consignar notas que estão devidamente registradas e notas canceladas pelo próprio remetente e que esses dois fatos lhe teriam cerceado o direito de defesa.

No mérito, pede a improcedência do auto de infração, insistindo que nos levantamentos foram relacionadas notas fiscais que estão devidamente lançadas no SPED – SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL, no período analisado, conforme os documentos de fls. 219/225, destes.

Sobreveio a sentença do julgador singular em que disse:

As alegações preliminares do sujeito passivo de que o presente auto é NULO, por ter relacionado como não registradas, diversas notas fiscais que estão regularmente registradas nos livros próprios, conforme o fazem prova as cópias do Registro de Entradas (fls. 219/225), trazidas ao processo pela defesa, não podem encontrar amparo neste Contencioso, em face de que esse fato não impossibilitou a autuada de exercer livremente sua defesa. Tanto que foi a própria recorrente que identificou que entre as notas fiscais relacionadas no trabalho fiscal, haviam diversas notas fiscais que efetivamente foram registradas em seus livros.

Com estes argumentos, fundamento minha rejeição à preliminar de nulidade do feito e também porque o § 3º, do Artigo 35, da Lei 1.288/01, alterada pela Lei 2.521/11, permite que num caso desses, se faça a correção do levantamento fiscal, sem causar a nulidade do lançamento.

DAS RAZÕES DE FATO E DE LEI

O sujeito passivo está devidamente identificado no auto de infração e a intimação é válida.

A impugnação é tempestiva e apresentada por parte legítima, devendo ser, portanto, conhecida.

O autuante identificado no campo 7 possui capacidade ativa para constituição do crédito tributário e preenche os requisitos estabelecidos na legislação tributária.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

O processo está devidamente formalizado e atende ao disposto nos artigos 35 e 56, ambos da Lei 1.288/01, com a nova redação dada pela Lei 2.521/11.

A presente demanda refere-se à cobrança de ICMS pela presunção da omissão do registro de saídas de mercadorias tributadas, em face da constatação de que no período analisado, a autuada deixou de registrar a aquisição de mercadorias destinadas à comercialização, conforme narrado nos Campos 4.1, 5.1 e 6.1 e de acordo com o Levantamento de Arbitramento de Saída (fls. 05, 20 e 144).

A pretensão fiscal encontra respaldo na legislação tributária tipificada nos campos 4.13, 5.13 e 6.13, do auto de infração, assim como as penalidades propostas nos campos 4.15, 5.15 e 6.15, estão de acordo com os ilícitos fiscais descritos nos contextos 4.1, 5.1 e 6.1.

Ao analisar os levantamentos (fls. 05, 20 e 144), confrontando-o com a tese da defesa (Mérito) e os documentos de fls. 218/225, percebe-se com facilidade que a razão assiste, em parte, à autuada, pois de todos documentos fiscais relacionados no trabalho fiscal, como não lançados nos livros próprios, referentes aos exercício de 2016 a 2017 e considerando os registros feitos às fls. 219/221 (2016) e fls. 223/224 (2017), temos que: 01) - **apenas os seguintes DANFES não foram efetivamente registrados nos Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, em 2016;**

EXERCÍCIO 2016

Nº DANFE	EMISSÃO	VALOR NF	ALÍQUOTA	ICMS CRÉDITO	VLR NF +VA 25%	ALÍQ. SAÍDAS	ICMS ARBITRADO	ICMS À RECOLHER
0002115	17/10/16	757,90	7%	53,05	947,37	18%	170,73	117,47
190069	22/12/16	2.314,80	7%	162,04	2.893,52	18%	520,83	358,80
190592	27/12/16	3.232,80	7%	226,30	4.041,00	18%	727,38	501,08
	TOTAIS	**6.305,50**		**441,39**	**7.881,89**		**1.418,94**	**977,35**

Tais documentos fiscais/DANFES, como visto, totalizam o giro comercial de R$ 6.305,50 (seis mil, trezentos e cinco reais e cinquenta centavos), cuja base de cálculo para efeito do cálculo do ICMS, considerando o VA de 25% importa em R$ 7.881,89 (sete mil, oitocentos e oitenta e um reais e oitenta e nove centavos) em 2016. Todos os DANFES relacionados no levantamento de 2017 foram lançados nos livros próprios.

Todos os documentos referentes a 2018, NÃO foram registrados;

Assim a Base de Cálculo do Campo 4.8, do Auto de Infração, deverá ser R$ 7.881,89 e o valor originário Campo 4.11 deve ser reduzido para a importância de 977,35 (novecentos e setenta e cinco reais e trinta e cinco centavos). O valor exi-

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

gido no Campo 5.11 deve ser julgado improcedente, uma vez que todos os Danfes relacionados no levantamento de fls. 20, estão regularmente lançados nos livros próprios. Já em relação ao Campo 6.11, é procedente a reclamação, uma vez que a autuada não conseguiu contraditar de forma eficiente a acusação fiscal.

Com isto, concluo que o Fisco estadual, no presente caso, conseguiu caracterizar apenas em parte, o ilícito praticado pela autuada, impondo-se, portanto, como medida de justiça, a redução da reclamação fiscal para as importâncias acima mencionadas e a elisão do restante das respectivas imposições fiscais, a ser declarada por sentença.

Isto posto, considero formalizado o processo e tudo mais que dos autos consta, conheço da impugnação ofertada, REJEITO a Preliminar de nulidade pelas razões anteriormente expostas e no Mérito, dou-lhe PARCIAL provimento para julgar por sentença PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração nº 2018/002177 (fls. 02/03), condenando o sujeito passivo deste Contencioso, ao pagamento das importâncias abaixo discriminadas e ABSOLVE-LO do restante das imputações que o Fisco lhe fez:

Campo 4.11 – **Valor Procedente: R$ 977,35 (novecentos e setenta e sete reais e trinta e cinco centavos**), acrescidos das cominações legais.

Valor Improcedente: R$ 113.262,57 (cento e treze mil, duzentos e sessenta e dois reais e cinquenta e sete centavos).

Campo 5.11 – **Valor IMPROCEDENTE: R$ 110.483,17 (cento e dez mil, quatrocentos e oitenta e três reais e dezessete centavos).**

Campo 6.11 – **Valor Procedente: R$ 31.386,47 (trinta e um mil, trezentos e oitenta e seis reais e quarenta e sete centavos**), acrescidos das cominações legais.

Intime-se e notifique-se o contribuinte.

Após, por ser parcialmente desfavorável aos interesses da Fazenda Pública Estadual e superior ao valor de alçada, submeto esta decisão à apreciação do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Tocantins, nos termos do artigo 58, Parágrafo Único da Lei 1.288/01, com redação dada pela Lei nº 3.018/15.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Instado a manifestar-se quanto ao reexame necessário o Representante da Fazenda Pública pugnou pela confirmação da sentença singular.

Em grau de recurso, tempestivo e legítimo, o sujeito passivo juntou sua peça recursal (fls. 239/246) em que repisa argumentos já refutados e faz digressões a respeito das hipóteses em que a legislação autoriza o arbitramento do fato gerador; que no presente caso o valor da base de cálculo do imposto deve ser o valor efetivamente consignado nas notas fiscais não registradas; corrobora nesse sentido o fato de que estes valores se referem a pagamentos (dispêndios financeiros) não levados ao caixa da empresa em decorrência de vendas anteriores sem a efetiva emissão de notas fiscais de saídas. Pede seja o auto de infração declarado nulo ou improcedente.

Em nova manifestação quanto ao Recurso Voluntário a Representação Fazendária disse que as alegações recursais ofertadas são críveis e consistentes, aptas, portanto, a provocar a revisão do *"decisorium singular"*; que a fotocópia às fls. 219 é suficiente para demonstrar cabalmente o registro das notas fiscais de nºs 190069 e 190592 em relação ao campo 4.1 (2016), remanescendo como exigível o valor de R$ 117,47, referente a nota fiscal 2115; em relação ao exercício de 2018 (campo 6.1) a recorrente comprovou o registro da nota fiscal nº 14793, conforme fotocópia de fls.161 e da nota fiscal nº 1627, no valor de R$ 24.658,56, conforme a fotocópia de fls. 200. Portanto, procedem, em parte, as razões de inconformidade da recorrente e merecem acolhimento na medida do que foi materialmente comprovado.

É o relatório.

VOTO

Vistos, analisados e discutidos. Tratam os autos da constituição de crédito tributário por meio do Auto de Infração nº 2018/002177 para reclamar, em três contextos, o ICMS por presunção de saídas de mercadorias tributadas face ao não registro de notas fiscais de entradas de mercadorias no Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital – SPED, no período de 01/01/16 à 30/06/18.

Disse o julgador singular: *"ao analisar os levantamentos (fls. 05, 20 e 144), confrontando-o com a tese da defesa (Mérito) e os documentos de fls. 218/225, percebe-se com facilidade que a razão assiste, em parte, à autuada, pois*

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

de todos documentos fiscais relacionados no trabalho fiscal, como não lançados nos livros próprios, referentes aos exercício de 2016 a 2017 e considerando os registros feitos às fls. 219/221 (2016) e fls. 223/224 (2017), temos que: 01) - ***apenas os seguintes DANFES não foram efetivamente registrados nos Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, em 2016".***

Em que pese o esforço do nobre julgador singular em refazer o levantamento fiscal para excluir do original as notas fiscais efetivamente registradas, este também manteve para as notas remanescentes o critério da aplicação de Valor Agregado – VA.

Ao se aplicar o VA sobre o valor das entradas não registradas passa-se a tributar as próprias quando não é isso o que a Lei diz tocante à presunção. A distinção a ser feita é entre provas diretas e indiretas e/ou por presunção.

A presunção de omissão de saídas de mercadorias não pode recair diretamente sobre as próprias entradas não registradas que, *de per si*, não preenchem os critérios da Regra-Matriz-de-Incidência e sim, sobre o valor nominal que estas representam. A lei autoriza presumir que o não-registro se deve, via de regra, à insuficiência escritural de caixa decorrente de anterior omissão de vendas. É presunção *juris tantum*, afastável, com a prova de que na data em que o registro deveria ter sido feito havia saldo suficiente para suportá-lo.

O arbitramento para aplicação de VA, nos termos do que dispõe a alínea "d", inciso I, art. 1º da Portaria SEFAZ nº 1.799/02 tem sido validado somente nos casos em que o contribuinte não possui demonstrações financeiras.

> Art. 2º Nos estabelecimentos que mantém apenas escrita fiscal, será arbitrado o valor das saídas tributadas conforme determinam os artigos 5º e 6º.

No âmbito das presunções *a entrada de mercadorias não escrituradas fiscal ou contabilmente*, conforme inteligência da alínea "d", inciso I, do art. 21, da Lei 1.287/01, equivale a pagamentos não contabilizados. Ou seja, à utilização de recursos paralelos oriundos, por presunção, de anterior omissão de saídas de mercadorias tributadas. Se advindos de vendas pretéritas é razoável admitir que ocorreram com valor agregado.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Corrobora neste sentido o entendimento esposado pelo nobre causídico da parte: *"no presente caso, o valor da base de cálculo do imposto deve ser o valor efetivamente consignado nas notas fiscais não registradas, pois, estes valores se referem a pagamentos (dispêndios financeiros) não levados ao caixa da empresa em decorrência de vendas anteriores sem a efetiva emissão de notas fiscais de saídas".*

Neste tirocínio, avalio que não se pode aplicar valor agregado sobre recursos do caixa 2, sob pena de se chegar a uma base de cálculo e valor do *quantum* devido irreais. Logo, entendo inconciliáveis o levantamento fiscal com VA ante a tipificação indigitada, restando prejudicada a exigência formulada.

Quando a matéria fática é descrita com imprecisão, falta de segurança ou precariamente consubstanciada, cabe à Fazenda Pública, em nova investida, reavaliar suas pretensões e viabilizá-las mediante a correção das falhas verificadas. Com estas razões, ainda que incursionadas no mérito, deixo de julgá-lo e pugno pela nulidade do feito.

Desta forma, conheço do Recurso Voluntário, dou-lhe provimento para REFORMAR a decisão de primeira instância que julgou PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração nº 2018/002177 para julgá-lo NULO por erro na determinação da infração em relação ao real *quantum debeatur.*

É como voto.

DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, por unanimidade, acatar a preliminar de nulidade do lançamento por erro na determinação da infração, arguida pelo conselheiro relator, para julgar nulo o auto de infração 2018/002177, sem análise de mérito. O advogado Aldecimar Sperandio e o Representante Fazendário Gaspar Mauricio Mota de Macedo fizeram sustentação oral pela Recorrente e pela Fazenda Pública Estadual, respectivamente.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rui José Diel, Luciene Souza Guimarães Passos, Delma Odete Ribeiro, Osmar Defante, Taumaturgo José Rufino Neto e Edson José Ferraz. Presidiu a sessão de julgamento aos dez dias do mês de outubro de 2023, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos dezesseis dias do mês de novembro de 2023.

Rui José Diel
Conselheiro Relator

João Alberto Barbosa Dias
Presidente

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br