



**ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

**PROCESSO Nº0481022016-8**

**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente:COMERCIAL DE ALIMENTOS E.J.C.LTDA.**

**Recorrida:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP**

**Repartição Preparadora:SUBGERÊNCIA DA RECEBEDORIA DE RENDAS DA GERÊNCIA REGIONAL DA 1ª REGIÃO**

**Autuante:REMILSON HONORATO PEREIRA JUNIOR**

**Relator:CONS.º ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO**

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS AFASTAM PARTE DA ACUSAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

É obrigação que se põe, por dever de ofício, ao auditor fiscal a lavratura do auto de infração quando diante de irregularidade de falta de lançamento de notas fiscais nos livros próprios, tendo como consequência a aplicação da penalidade por descumprimento da obrigação acessória.

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

A C O R D A M os membros da Primeira Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, no mérito, pelo seu desprovimento, para manter a sentença prolatada na primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000449/2016-80, lavrado em 18/4/2016, em desfavor da empresa COMERCIAL DE ALIMENTOS E J C LTDA., inscrição estadual nº 16.153.845-2, devidamente qualificada nos autos, imputando o crédito tributário no valor de R\$ 3.620,34 (três mil, seiscentos e vinte reais e trinta e quatro centavos), de multa por infração por infringência aos artigos 4º e 8º do Decreto n.º 30.478/09, além dos artigos 119, VIII, c/c 276, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e, por isso, aplicação dos artigos 81-A, V, “a” e 85, II, “b”, todos da Lei 6.379/96.

Por fim, mantém cancelado o crédito tributário no valor de R\$ 790,81 (setecentos e noventa reais e oitenta e um centavos), em conformidade com a sentença exarada na primeira instância.

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de novembro de 2018.

ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO  
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, GÍLVIA DANTAS MACEDO, THAIS GUIMARÃES TEIXEIRA E MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS (SUPLENTE)

Assessor(a) Jurídico(a)

#

## RELATÓRIO

Neste colegiado examina-se o recurso voluntário, nos moldes do artigo 77 da Lei nº 10.094/2013, diante da decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000449/2016-80, lavrado em 18/4/2016, (fls. 3-4), no qual constam as seguintes infrações fiscais:

“ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS – O contribuinte está sendo autuado por deixar de informar ou ter informado com divergência os documentos fiscais da EFD, relativo às suas operações com mercadorias ou prestações de serviço.”

“FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS – O contribuinte está sendo autuado por descumprimento de obrigação acessória por ter deixado de lançar as notas fiscais correspondentes às mercadorias recebidas ou às prestações efetuadas nos livros fiscais próprios.”

Foram dados como infringidos os artigos 4º e 8º do Decreto n.º 30.478/09, além dos artigos 119, VIII, c/c 276, todos dispostos no RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97. O crédito tributário proposto foi de R\$ 4.411,15 (quatro mil, quatrocentos e onze reais e quinze centavos), de multa por infração, cuja previsão legal está disposta nos artigos 85, II, “b” e 81-A, V, alínea “a”, todos da Lei 6.379/96.

Regularmente cientificado do auto de Infração de forma pessoal em 20/04/2016, a empresa autuada apresentou reclamação em 20/05/2016, na qual se insurge contra os termos da autuação com base nas seguintes argumentações:

- que não foi analisada a conta mercadorias, sendo mera presunção de falta de registro de notas fiscais nos livros próprios;

- que efetuou diligência em função de não ter nenhuma relação com as notas fiscais inseridas no processo;

- que solicitou a comprovação do negócio jurídico;

- que obteve respostas de fornecedores em relação à notificação extrajudicial;

- que acostou ao processo tabela (fl. 35) com resultado de pesquisa;

- que no resultado chega à seguinte conclusão: transações desconhecidas, notas fiscais de devolução dos fornecedores e notas canceladas;

- que não tem a obrigação de verificar notas emitidas em seu nome, não podendo produzir prova diabólica ou impossível;

- que o procedimento atentar contra as disposições do art. 110 do CTN;

- que as disposições do artigo 119 do RICMS não pode ser aplicadas por presunção;

- requer a notificação das empresas emitentes das notas fiscais para comprovação da regularidade das operações.

Sem anotação de ocorrência de antecedentes fiscais (fl. 117), os autos foram remetidos à GEJUP, com distribuição ao Julgador Lindemberg Roberto de Lima que exarou sentença considerando o auto de infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, conforme ementa abaixo:

***DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. CONFIGURADO EM PARTE.***

*- Confirmada a irregularidade fiscal caracterizada pela ausência de lançamento de documentos fiscais nos Livros de Registro de Entradas, incide a penalidade acessória pelo descumprimento da obrigação de fazer.*

*- A constatação de operação de entrada de mercadoria, em devolução, pelo fornecedor e de notas fiscais cuja inscrição estadual do destinatário diverge da inscrição da empresa atuada fez sucumbir parte do crédito tributário inicialmente lançado.*

**AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Cientificado da decisão de primeira instância administrativa, através de A.R., em 28/11/2017 (fl. 130), o atuado apresentou recurso voluntário ao Conselho de Recursos Fiscais, se insurgindo contra os termos da autuação com base nos seguintes argumentos:

- requer intimações dirigidas, exclusivamente, ao advogado Acrísio Netônio de Oliveira Soares, OAB-PB 16.853,

- seja deferido pedido de sustentação oral,

- que as notas não foram escrituradas por não ter havido o negócio jurídico e, por conseguinte, não ocorreu o fato gerador do imposto;

- que os autos sejam remetidos à instância primeira para proferimento de nova decisão;

- que não se pode exigir do contribuinte a produção de prova diabólica, ou seja, prova negativa, sendo nulo, portanto, o auto de infração;

- que deve ser exigido o comprovante de entrega das mercadorias;

- que houve cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório;

- que deve haver comprovação de que os emitentes das notas fiscais escrituraram todos os documentos elencados pela fiscalização, pelo princípio da verdade material;

- que a decisão recorrida admite que os negócios jurídicos não ocorreram, sendo, por isso, contraditória, já que julgou improcedente parte do auto de infração;

- que se deve interpretar as situações de forma mais favorável ao contribuinte, por observância às disposições do CTN;

- Por fim, requer a nulidade do auto de infração, questiona que provas deveriam ser produzidas, além daquelas já acostadas aos autos, para afastamento da acusação; reforma da decisão em direção de sentença de improcedência do feito fiscal e intimação para que o advogado Acrísio Netônio de Oliveira Soares, OAB-PB 16.853, participe da sessão.

Na sequência, remetidos os autos a esta Casa, com distribuição a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, o recurso voluntário será objeto de apreciação e julgamento.

Com pedido de sustentação oral, foi emitida solicitação de parecer (fls. 154-155), com expedição do mesmo pela assessora jurídica da Casa, doutora Sancha Maria F. C. R. Alencar, conforme disposição no processo às folhas 159-162.

**Este é o relatório.**

## VOTO

Neste colegiado examina-se o recurso voluntário, nos moldes do artigo 77 da Lei nº 10.094/2013, diante da decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000449/2016-80, lavrado em 18/4/2016, (fls. 3-4), no qual constam as seguintes infrações fiscais:

“ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS – O contribuinte está sendo autuado por deixar de informar ou ter informado com divergência os documentos fiscais da EFD, relativo às suas operações com mercadorias ou prestações de serviço.”

“FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS – O contribuinte está sendo autuado por descumprimento de obrigação acessória por ter deixado de lançar as notas fiscais correspondentes às mercadorias recebidas ou às prestações efetuadas nos livros fiscais próprios.”

Foram dados como infringidos os artigos 4º e 8º do Decreto n.º 30.478/09, além dos artigos 119, VIII, c/c 276, todos dispostos no RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97. O crédito tributário proposto foi de R\$ 4.411,15 (quatro mil, quatrocentos e onze reais e quinze centavos), de multa por infração, cuja previsão legal está disposta nos artigos 85, II, “b” e 81-A, V, alínea “a”, todos da Lei 6.379/96.

Regularmente cientificado do auto de Infração de forma pessoal em 20/04/2016, a empresa autuada apresentou reclamação em 20/05/2016, na qual se insurge contra os termos da autuação com base nas seguintes argumentações:

- que não foi analisada a conta mercadorias, sendo mera presunção de falta de registro de notas fiscais nos livros próprios;

- que efetuou diligência em função de não ter nenhuma relação com as notas fiscais inseridas no processo;

- que solicitou a comprovação do negócio jurídico;
- que obteve respostas de fornecedores em relação à notificação extrajudicial;
- que acostou ao processo tabela (fl. 35) com resultado de pesquisa;
- que no resultado chega à seguinte conclusão: transações desconhecidas, notas fiscais de devolução dos fornecedores e notas canceladas;
- que não tem a obrigação de verificar notas emitidas em seu nome, não podendo produzir prova diabólica ou impossível;
- que o procedimento atentar contra as disposições do art. 110 do CTN;
- que as disposições do artigo 119 do RICMS não pode ser aplicadas por presunção;
- requer a notificação das empresas emitentes das notas fiscais para comprovação da regularidade das operações.

Sem anotação de ocorrência de antecedentes fiscais (fl. 117), os autos foram remetidos à GEJUP, com distribuição ao Julgador Lindemberg Roberto de Lima que exarou sentença considerando o auto de infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, conforme ementa abaixo:

***DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. CONFIGURADO EM PARTE.***

- *Confirmada a irregularidade fiscal caracterizada pela ausência de lançamento de documentos fiscais nos Livros de Registro de Entradas, incide a penalidade acessória pelo descumprimento da obrigação de fazer.*
- *A constatação de operação de entrada de mercadoria, em devolução, pelo fornecedor e de notas fiscais cuja inscrição estadual do destinatário diverge da inscrição da empresa atuada fez sucumbir parte do crédito tributário inicialmente lançado.*

## **AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Cientificado da decisão de primeira instância administrativa, através de A.R., em 28/11/2017 (fl. 130), o autuado apresentou recurso voluntário ao Conselho de Recursos Fiscais, se insurgindo contra os termos da autuação com base nos seguintes argumentos:

- requer intimações dirigidas, exclusivamente, ao advogado Acrísio Netônio de Oliveira Soares, OAB-PB 16.853,

- seja deferido pedido de sustentação oral,

- que as notas não foram escrituradas por não ter havido o negócio jurídico e, por conseguinte, não ocorreu o fato gerador do imposto;

- que os autos sejam remetidos à instância primeira para proferimento de nova decisão;

- que não se pode exigir do contribuinte a produção de prova diabólica, ou seja, prova negativa, sendo nulo, portanto, o auto de infração;

- que deve ser exigido o comprovante de entrega das mercadorias;

- que houve cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório;

- que deve haver comprovação de que os emitentes das notas fiscais escrituraram todos os documentos elencados pela fiscalização, pelo princípio da verdade material;

- que a decisão recorrida admite que os negócios jurídicos não ocorreram, sendo, por isso, contraditória, já que julgou improcedente parte do auto de infração;

- que se deve interpretar as situações de forma mais favorável ao contribuinte, por observância às

disposições do CTN;

- Por fim, requer a nulidade do auto de infração, questiona que provas deveriam ser produzidas, além daquelas já acostadas aos autos, para afastamento da acusação; reforma da decisão em direção de sentença de improcedência do feito fiscal e intimação para que o advogado Acrísio Netônio de Oliveira Soares, OAB-PB 16.853, participe da sessão.

Na sequência, remetidos os autos a esta Casa, com distribuição a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, o recurso voluntário será objeto de apreciação e julgamento.

Com pedido de sustentação oral, foi emitida solicitação de parecer (fls. 154-155), com expedição do mesmo pela assessora jurídica da Casa, doutora Sancha Maria F. C. R. Alencar, conforme disposição no processo às folhas 159-162.

**Este é o relatório.**

VOTO

#### ACUSAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

Em primeira análise, cabe observar que o lançamento fiscal observou, de forma rigorosa, as disposições do art. 142 do CTN, não importando qualquer pretensão de nulidade referente às hipóteses elencadas nos arts. 14, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), em conformidade com o que prescreve os referidos diplomas.

Em relação a esta acusação, deram-se como infringido os artigos 4º e 8º do Decreto nº 30.478/09, nos quais se encontram mandamentos relativos à expedição do arquivo digital EFD, *in verbis*:

Art. 4º O arquivo digital da EFD será gerado pelo contribuinte de acordo com as especificações do leiaute definido em Ato COTEPE e conterà a totalidade das informações econômico-fiscais e

contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês.

§ 1º Para efeito do disposto no “caput”, considera-se totalidade das informações:

I - as relativas às entradas e saídas de mercadorias bem como aos serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;

II - as relativas a quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros;

III - qualquer informação que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança do ICMS ou outras de interesse da administração tributária.

§ 2º Qualquer situação de exceção na tributação do ICMS, tais como isenção, imunidade, não-incidência, diferimento ou suspensão do recolhimento, também deverá ser informada no arquivo digital, indicando-se o respectivo dispositivo legal.

§ 3º As informações deverão ser prestadas sob o enfoque do declarante.

(...)

Art. 8º O leiaute do arquivo digital da EFD, definido em Ato COTEPE, será estruturado por dados organizados em blocos e detalhados por registros, de forma a identificar perfeitamente a totalidade das informações a que se refere o § 1º do art. 4º deste Decreto.

Parágrafo único. Os registros a que se refere o “caput” constituem-se da gravação, em meio digital, das informações contidas nos documentos emitidos ou recebidos, a qualquer título em meio físico ou digital, além de classificações e ajustes efetuados pelo próprio contribuinte e de outras informações de interesse fiscal.

É de se ter em mente que a conformação do arquivo digital SPED já tinha previsão no projeto SPED, cuja regulamentação estava prevista no Decreto 6.022/2007, com vistas a um inter-relacionamento e cruzamento de informações entre os fiscos estaduais, Distrito Federal e o Federal, assim como, também, pelos órgãos de controle, com o objetivo precípuo de uniformizar os padrões de apresentação das declarações para facilitação dos controles exercidos por esses órgãos em relação às operações realizadas pelas empresas em todo território nacional.

Nesses documentos, comparados com as declarações apresentadas, objeto do SPED, fica claro também que a autoridade fazendária fez prova inicial da ausência ou divergência de informações/documentos quando confrontados com a EFD, circunstância contra a qual se insurgiu o contribuinte suplicante, não se conformando com a inobservância flagrante aos artigos 4º e 8º do Decreto nº 30.478/09, assunto que adiante será abordado.

No que tange à dosimetria da pena, é de se realçar que, em se tratando de penalidade, há autorização legal expressa – e até constitucional, ainda que lá se refira expressamente à lei penal –,

para que se apliquem os mandamentos do CTN, no seu artigo 106:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

No caso em análise, diante das manifestações do acusado a respeito do assunto, mesmo que diante da omissão não provada de inobservância à legislação em vigor, é de se aplicar ao caso, as prescrições legais que digam respeito às situações menos gravosas, diante de lançamento de ofício que se ateve às questões de aplicação de penalidade.

Para um bom entendimento da aplicação da norma tributária relativa às penalidades aplicadas é preciso recorrer à digressão histórica a respeito da evolução da legislação, mais especificamente da lei 6.379/96. Até agosto de 2013, em relação à infração descrita e objeto da atual análise, vigeu o disposto no artigo 85, II, "b", *in verbis*:

**Art. 85.** As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:

[...]

II – de 03 (três) UFR-PB:

[...]

**b) aos que, sujeitos à escrita fiscal, não lançarem as notas fiscais correspondentes às mercadorias recebidas ou às prestações efetuadas nos livros fiscais próprios, por documento;**

[...]

Ocorre que, algumas modificações na legislação do ICMS relativo à multa aplicada exige do julgador a aplicação das disposições do artigo 106 do CTN, como segue:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Por isso é que dispôs sobre o texto do dispositivo adiante destado, limitando-a ao valor mínimo 10 (dez) UFR-PB, nos termos do art. 81-A, II, da Lei nº 6.379/96, como se segue:

Art. 81-A. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso IV do art. 80, serão as seguintes:

(...)

**II - 5% (cinco por cento) do somatório dos valores totais das operações ou das prestações que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, exclusivamente, por meio da Guia de Informação Mensal - GIM, ou aqueles que, mesmo constando do arquivo, apresentem omissão ou divergência entre as informações constantes do arquivo magnético/digital e as constantes dos livros fiscais obrigatórios, não podendo a multa ser inferior a 10 (dez) UFR-PB e nem superior a 400 (quatrocentas) UFR-PB.**

Como sabido, à época da ocorrência dos fatos geradores, ainda vigia a alínea “k” do art. 85, IX, da Lei 6.379/96, que previa penalidade de 5% (cinco por cento) sobre o somatório dos valores totais dos documentos de entrada e/ou saída dispostos no arquivo magnético/digital fornecido, estabelecendo-se um limite inferior de 20 (vinte) UFR-PB.

Com a vigência da Lei 10.008/13, a referida alínea “k” foi revogada, o que não significou que o ambiente jurídico do Estado não mais passou a privilegiar as situações dispostas na norma punitiva. Muito pelo contrário. As disposições diploma novel do artigo 81-A, II, da Lei 6.379/96 entrou em vigor

a parti de 1º/9/2013. Ato contínuo, novo limite passou a vigorar – de 10 (dez) UFRs-PB, com o advento da Lei 10.977/2017.

II - 5% (cinco por cento) do somatório dos valores totais das operações ou das prestações que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, exclusivamente, por meio da Guia de Informação Mensal - GIM, ou aqueles que, mesmo constando do arquivo, apresentem omissão ou divergência entre as informações constantes do arquivo magnético/digital e as constantes dos livros fiscais obrigatórios, não podendo a multa ser inferior a 10 (dez) UFR-PB e nem superior a 400 (quatrocentas) UFR-PB; **(Redação do inciso dada pela Lei Nº 10977 DE 25/09/2017).**

De olho nas disposições do artigo 106, “c” do CTN, o julgador singular já procedeu a correção da multa, aplicando para o período específico, a redução da penalidade a que faz jus o contribuinte exatamente por aplicação dos princípios consagrados no diploma destacado, o que da parte desta relatoria merece adesão incondicional.

As consequências da omissão, portanto, se alicerçam nas disposições do artigo 88, VII, “a” da Lei 6.379/96, impondo ao contribuinte o ônus do pagamento de multa ao erário, na proporção em que ele estabelece, conforme a referida norma, e que prescreveu, a partir de 01/09/2013, situação mais gravosa:

**Art. 88. Será adotado, também, o critério referido no inciso I do art. 80, com aplicação de multa, na forma a seguir:**

[...]

**VII - de 5 (cinco) UFR-PB, aos que deixarem de informar ou informarem com divergência, na forma e prazo regulamentares, em registros do bloco específico de escrituração: a) documentos fiscais da EFD, documento fiscal relativo à operação de circulação de mercadorias ou de prestação de serviço, por documento não informado ou divergência encontrada;**

[...]

Com o advento da Lei 10.008/13, que acrescentou o inciso VII ao artigo 88 do referido diploma legal, a inobservância à legislação passou a prever multa de 5 (cinco) UFR, razão pela qual foi agravada a partir de setembro de 2013 a inobservância às regras dispostas na Lei 6.379/96 no que diz respeito a deixar de informar ou informar com divergência os documentos fiscais da EFD.

ACUSAÇÃO DE FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS

Como tema bastante debatido em sede de julgamento plural dos processos administrativos tributários, é sabido que a condição de contribuinte do ICMS no Estado da Paraíba impõe a todos enquadrados em tal circunstância uma série de obrigações, sejam de natureza principal, sejam de natureza acessória. Uma das quais é o efetivo e regular lançamento, nos livros próprios, das notas fiscais de aquisição de mercadorias no respectivo Livro Registro de Entradas.

Aliás, a escrituração do referido livro é de obrigatoriedade só excepcionada para específicos contribuintes que, em condição de hipossuficiência, situam-se em condição especial, o que para o denunciado não ocorre. Assim, persiste, para ele, a obrigatoriedade de escriturar o referido livro, nele devendo, obrigatoriamente, lançar todas as notas fiscais de compra de mercadoria – tributáveis ou não. É inteligência que se depreende do artigo 267 do RICMS:

*Art. 267. Os contribuintes e demais pessoas obrigadas à inscrição deverão manter, em cada um dos estabelecimentos, os seguintes livros fiscais de conformidade com as operações que realizarem:*

*I - Registro de Entradas, modelo 1;*

*II - Registro de Entradas, modelo 1-A; (grifo nosso)*

*III - Registro de Saídas, modelo 2;*

*IV - Registro de Saídas, modelo 2-A;*

*V - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;*

*VI - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;*

*VII - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;*

*VIII - Registro de Inventário, modelo 7;*

*IX - Registro de Apuração do ICMS, modelo 9;*

*X - Livro de Movimentação de Combustíveis;*

*XI – Livro Caixa.*

Ora, a obrigatoriedade de escrituração do livro registro de entradas envolve outra obrigação: a de manter nele todos os registros de aquisição de mercadorias com a qual o contribuinte transacione em referido período, de acordo com o que estabelece o artigo 276 do RICMS:

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

Da parte grifada do texto extrai-se que a obrigatoriedade se estende a qualquer tipo de aquisição, não importando se a aquisição se destina à revenda, ativo fixo ou consumo. Pouco importa. Adquiriu mercadorias ou contratou serviços gravados pelo tributo estadual, ou objeto de operações sem a tributação, nasce a obrigação de lançar no livro registro de entrada. Isso é inteligência que se depreende das disposições do artigo 119, VIII, do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 119. São obrigações do contribuinte:

[...]

VIII - escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes dos Capítulos próprios deste Regulamento;

[...]

As consequências da omissão se alicerçam nas disposições do artigo 85, II, “b” da Lei 6.379/96, impondo ao contribuinte o ônus do pagamento de multa ao erário, na proporção em que ele estabelece, conforme a referida norma:

**Art. 85.** As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:

[...]

II – de 03 (três) UFR-PB:

[..]

**b) aos que, sujeitos à escrita fiscal, não lançarem as notas fiscais correspondentes às mercadorias recebidas ou às prestações efetuadas nos livros fiscais próprios, por documento;**

[...]

E, diante de uma certa confusão conceitual, se faça uma advertência adicional no entendimento do fim a que se presta a presunção autorizada pelo dispositivo em destaque: a acusação se baseia nas provas das notas fiscais emitidas e que, mesmo após quatro anos de suas emissões – das notas fiscais – em 2012 e 2013, quando houve a lavratura do auto de infração, em 2016, o contribuinte ainda não havia adotado qualquer procedimento tendente a se contrapor contra a suposta

irregularidade que alega de ter tido notas lançadas em seu nome a seu completo desconhecimento.

Assim, ao contrário do que alega o contribuinte, há provas inequívocas de uma relação jurídica/comercial entre dois contratantes. Que documento teria mais força probante que uma nota fiscal a emprestar a um acordo entre partes a natureza de uma relação comercial de compra e venda, e, portanto, materializando um negócio jurídico? Posso me antecipar e responder: NENHUM.

E não importa alegar que nenhuma culpa pode ser atribuída a si decorrente dos atos preparatórios à emissão dos documentos fiscais colacionados pela fiscalização e acostados aos autos. Não em sede de processo administrativo tributário. Quando muito em sede de processo cível, momento em que poderá exercer seu direito de regresso contra quem supostamente tenha dado causa a qualquer prejuízo que deste processo seja decorrente.

Neste momento o que se discute é a ocorrência, ou não, do fato gerador do ICMS e se as provas acostadas aos autos são suficientes para dar sustentabilidade fática aos fundamentos em que se baseia o auto de infração. Nada mais. Por isso é que, mais do que em qualquer outra circunstância, o que se persegue no processo administrativo tributário é a observância estreita à verdade material.

E o duplo grau de jurisdição administrativo, como controle da legalidade que é, exerce essa função: a de resguardar estreita relação com esse princípio tão caro a ele, não sendo necessário, portanto, de acordo com as provas inseridas neste processo, de que se fosse buscar escrituração fiscal ou contábil do emitente. Os critérios da fiscalização foram observados em apreço às técnicas de que se utilizam os auditores para verificar a ocorrência do fato gerador.

E, no caso de documentos de aquisição não lançados nos livros próprios, a técnica é simplória. Basta que se acesse o sistema de tecnologia da informação desenvolvido pela Secretaria de Estado da Receita para que se consiga detectar a infração. De forma que caberia ao contribuinte o ônus de provar o contrário, o que, neste caso, só aconteceu parcialmente.

Portanto, diante do fato provado, como ocorreu parcialmente neste processo, de que não houve o lançamento no Livro Registro de Entrada, estar-se-ia diante de uma situação em que recai a obrigatoriedade do lançamento para constituição do crédito tributário relativo às penalidades imputadas ao contribuinte, conforme disposição no auto de infração.

Em outro plano, diferentemente do que alegou o contribuinte, houve observância estreita ao devido processo legal. Desde o início da contenda, quando o contribuinte teve a oportunidade de protocolar sua reclamação contra o auto de infração na Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, a primeira instância de análise da legalidade dos lançamentos de ofício.

Aliás, de olho no devido processo legal, a Lei 10.094/13, que regulamenta o processo administrativo tributário, estabeleceu o duplo grau de jurisdição, do qual se aproveitou o recorrente em toda sua extensão, sendo garantida a ele a observância, por parte da administração, do princípio, motivo pelo qual não merece acolhida as argumentações a respeito de que houve inobservância ao devido processo legal.

E, neste ponto, deve ser esclarecido ao contribuinte que o que se exerce no duplo grau de jurisdição administrativa, regulamentado pela referida lei, é o controle de legalidade, em razão da qual tem competência os julgadores de primeira instância, assim como o Conselho de Recursos Fiscais, para afastar do contribuinte as acusações que, por qualquer razão, de fato ou de direito, não sejam procedentes.

Por esse motivo, não se pode argumentar sobre qualquer contradição no resultado do julgamento de primeira instância por ter exarado sentença de procedência parcial do auto de infração e nem manutenção de crédito tributário, como resultado da análise das provas acostadas aos autos.

Ora, o que o julgador realizou foi o já referido controle da legalidade. Ao se deparar com as provas do processo, observou que parte do crédito tributário levantado não era procedente, motivo pelo qual afastou parte dele, mas manteve a parte que contra ele não apresentou contraprovas o contribuinte. Esse é procedimento de competência dos órgãos de julgamento. Tudo em observância à legislação em vigor, de cuja ignorância a ninguém é dado do direito de alegar.

Por esse motivo, também não se deve acolher a referência defensiva em que sugere a devolução do processo à instância prima. Tendo observado as disposições da Lei 10.094/13 em toda sua extensão, o julgador de primeira instância exerceu sua competência legal, exarando decisão com base nas suas motivações contra as quais só pode o contribuinte recorrer. O que fez.

Essa é mais uma demonstração de que exerceu o contribuinte seu direito à ampla defesa e ao contraditório, de forma categórica, motivo pelo qual se demonstra que as disposições constitucionais relativas a essa matéria foram todas observadas em apreço ao direito que se coloca à disposição dos atuados.

Nem se diga aqui, por tudo posto, que estar-se a exigir comprovações através da prova negativa (diabólica) do contribuinte. O que se exige é que, diante da robusta plêiade comprovativa, que o contribuinte, além das alegações, faça prova de que lançou os documentos fiscais diante da acusação de que não o fez. Em contraposição, apenas alegou.

E a essa alegação deve-se despende um pouco mais de energia. Não é prova negativa que se pede. É prova positiva. De que lançou as notas fiscais que foram emitidas em seu desfavor no Livro Registro de Entradas. Repise-se: se alguém de má-fé emitiu-as, que adote os procedimentos cíveis e penais cabíveis para responsabilizar os supostos infratores. Sua conduta letárgica só pode levar a Administração à conclusão de que se conformou com a situação.

Aliás, as provas acostadas aos autos pela fiscalização e pelo contribuinte foram suficientes para que houvesse a inteira compreensão da prática da infração e de toda sua extensão, com as correções que foram feitas a partir das alegações do contribuinte.

Portanto, diante da confissão de erro dos emitentes, pode-se afirmar que as convenções realizadas entre os particulares não pode se opor à Fazenda Pública, quanto mais desconsiderar que houve negócio jurídico. Se, dos supostos erros cometidos, advir prejuízo, caberá no âmbito cível as reparações dos prejuízos porventura suportados, mas jamais no âmbito do processo administrativo tributário merecerá qualquer apreciação.

E não poderia ser diferente, resguardado na impossibilidade de, diante do fato de não ter lançado as notas fiscais, em clara inobservância às disposições legais relativas ao ICMS, fosse dado ao contribuinte o conforto de alegar seus próprios erros para se salvar do recolhimento do tributo ou penalidades devidos, vendo prosperar as disposições do brocardo *nemo auditur propriam turpitudinem allegas* (ninguém é ouvido alegando a própria torpeza).

Por isso mesmo que os canhotos referentes à comprovação de entrega da mercadorias não faz prova contra a Administração, mas sim contra ou a favor dos contratantes. É documento que aproveita qualquer alegação de que não entregou ou entregou a mercadoria entre o emitente e o destinatário. Para a Fazenda, a nota fiscal é prova suficiente da realização do negócio jurídico com o consequente acontecimento, no mundo fático, da situação prevista em lei como necessária ao nascimento da obrigação tributária.

Em outro plano, é preciso que se esclareça que estamos diante de circunstâncias fáticas e de direito a conferir, com a lavratura do auto de infração, o nascimento de uma obrigação de natureza tributária que contra a qual se insurge o contribuinte. Resume-se, portanto, a questões de prova e de argumentos, mas não de interpretação de lei. A lei é clara e autoriza a presunção de omissão pretérita de saídas tributáveis diante do fato de falta de lançamento, nos livros fiscais e contábeis próprios, das notas fiscais de aquisição.

Por isso, a interpretação mais benéfica só pode ser alegada quando não se tem certeza, ou ao menos indício, de materialidade e autoria, quase como no âmbito penal. Não se aplica, portanto, aqui, onde, das disposições do auto de infração, podem ser extraídas todas as informações relativas à acusação formulada pelo auditor tributário contra o contribuinte, havendo, ao menos em princípio, comprovação rotunda do acontecimento dos fatos geradores para os períodos inseridos no libelo

acusatório.

Aduz, também o contribuinte, que a nulidade do processo deve ser declarada em função de haver no rol de documentos fiscais acostado ao processo, aquelas que dizem respeito a retorno de mercadoria. Ocorre que isso não é caso de nulidade, mas de improcedência. E ela é declarada, muitas das vezes até de ofício, sempre que os recorrentes façam prova da argumentação, o que no caso ocorreu apenas parcialmente.

Assim, no mesmo diapasão em que o julgador singular afastou parte do crédito lançado pela fiscalização, em razão de que ficou comprovado com os documentos acostados ao processo na sua reclamação se tratavam de documentos que acobertavam operações com mercadorias que foram objeto de devolução, reconheço que assiste procedência nas alegações do contribuinte.

Assim sendo, cabe ao contribuinte a prova em contrário, seja por dispor de muito mais condições de fazê-lo, seja por ser o interessado com mais disposição sobre a documentação fiscal e contábil, reflexa do seu movimento diário de mercadorias, objeto de seu estatuto social; seja por gozar de presunção relativa, o lançamento tributário. Assim se posiciona o CRF em diversos julgados:

*Recai sobre o contribuinte o encargo da prova negativa, quando o Fisco dispõe de documentos indicativos da aquisição, tais como, via da nota fiscal indicativa da operação. Com o documento fiscal o Fisco está provando a aquisição, acusando com prova documental, que, todavia, não é exaustiva, admitindo prova em contrário por parte do contribuinte, lastreada por documento. O denunciante retirou a acusação, relativa à diferença entre as saídas registradas e as declaradas para efeito do Imposto de Renda.*

#### RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO

Processo nº CRF 217/98

Acórdão nº 4.410/98 - Decisão unânime de 01-07-1998

Relator: Cons. Moacir Tavares dos Santos.

Em observância ao princípio da verdade material, contudo, é preciso privilegiar as provas contidas nos autos que são capazes de afastar, parcialmente, a imputação penalística referida na peça acusatória. Sendo assim, o crédito tributário relacionados aos documentos fiscais de n.ºs 59242, 600190, 6117, 6603 e 10528 deve ser expurgado porque se tratam de documentos para os quais houve comprovação de cancelamento das operações com as notas fiscais de devolução de n.ºs 59544, 37918, 15084, 15085 e 33215. Já as notas fiscais de número 541 e 756 foram emitidas com destinatário diverso do autuado.

Com relação à nota fiscal de n.º 6529, percebe-se que a aplicação das 5 UFR é mais favorável ao contribuinte, razão pela qual será aplicada retroativamente ao período do documento fiscal em plena consonância com o artigo 106 do *Códex tributário*.

Assim, diante do fato de a escrituração indicar a falta de lançamento de documentos fiscais nos livros próprios, é condição suficiente para que se autorize a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Esta é consideração que converge para vasta jurisprudência administrativa do Conselho de Recursos Fiscais, cujo exemplo será demonstrado, em decisão recente:

Acórdão 544/2018

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS – ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS – INFRAÇÃO CONFIGURADA.– MANTIDA DECISÃO RECORRIDA.- RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

*Reputa-se legítima a aplicação de multa por infração por restar evidenciado que a obrigação acessória de efetuar o lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias na escrita fiscal do adquirente foi por este descumprida.*

Repise-se, ainda, com relação aos questionamentos a respeito de que provas deveria ainda produzir para afastar a presunção a si imputada, que somente a prova de que contabilizou, nas escrita fiscal e/ou contábil, as operações atinentes às notas fiscais de aquisição seria suficiente para satisfação da Fazenda, o que no caso, não ocorreu. Exceção às notas para os quais o contribuinte provou a improcedência da acusação.

Ademais, em relação ao pedido de cientificação exclusiva ao advogado já citado, deve-se relembrar, o que não é pouco, que toda a comunicação realizada entre a SER e o contribuinte se faz a partir do endereço do domicílio tributário, cuja escolha foi feita pelo próprio autuado no momento em que se cadastrou como contribuinte no Estado da Paraíba.

A esse ponto, se deve chegar a essa conclusão a partir de inúmeros artigos dispostos na legislação tributária em que fica consignado que é o contribuinte que será cientificado de todos os atos produzidos pela Administração Fazendária e que envolvem os interesses diretos do contribuinte, razão por que considero despiciendo o referido pedido em razão de, sendo constituído como procurador da empresa, às informações terá acesso tão logo o seu cliente seja comunicado das decisões proferidas pelo Conselho de Recursos Fiscais.

Por conclusão, fica mantido o crédito tributário para todos os demais documentos relacionados ao

processo pela fiscalização e cujo destaque já foi feito pelo julgador singular à fl. 126 do processo com o respectivo destaque do valor de cada nota fiscal como referência à base de cálculo do imposto devido.

Por todo o exposto,

V O T O - pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, no mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a sentença prolatada na primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000449/2016-80, lavrado em 18/4/2016, em desfavor da empresa COMERCIAL DE ALIMENTOS E J C LTDA., inscrição estadual nº 16.153.845-2, devidamente qualificada nos autos, imputando o crédito tributário no valor de R\$ 3.620,34 (três mil, seiscentos e vinte reais e trinta e quatro centavos), de multa por infração por infringência aos artigos 4º e 8º do Decreto n.º 30.478/09, além dos artigos 119, VIII, c/c 276, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e, por isso, aplicação dos artigos 81-A, V, “a” e 85, II, “b”, todos da Lei 6.379/96.

Por fim, mantenho cancelado o crédito tributário no valor de R\$ 790,81 (setecentos e noventa reais e oitenta e um centavos), em conformidade com a sentença exarada na primeira instância.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de novembro de 2018..

**ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO**  
**Conselheiro Relator**