Este texto não substitui o publicado oficialmente.

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

**PROCESSO Nº 176.945.2014-0**
**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**
**Recorrente: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NE. LTDA**
**Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP**
**Repartição Preparadora: SUBGERÊNCIA DA RECEBEDORIA DE RENDAS DA GERÊNCIA REGIONAL DA PRIMEIRA REGIÃO DA SER**
**Autuante: EDUARDO CAVALCANTI DE MELLO**
**Relator: CONS.º ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO**

NULIDADE. NÃO CONFIGURADA. MINUDENTE DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO IMPUTADA. GARANTIDOS A AMPLA DEFESA, O CONTRADITÓRIO E O DEVIDO PROCESSO LEGAL. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS PRETÉRITAS SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO. PRESUNÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS FAZEM SUCUMBIR PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LEVANTADO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Nulidade não acatada por ter o lançamento de ofício observado, de forma precisa, as disposições relativas às formalidades intrínsecas e extrínsecas dispostas na legislação, razão pela qual foi garantido ao contribuinte o direito de alegar o que pretendeu.
Por disposição legal, infere-se que a conduta infratora de não lançar nos livros próprios as notas fiscais de aquisição autoriza imposição da presunção de omissão de saídas tributáveis pretéritas com o fito de fazer jus à despesa com as referidas compras. Em observância ao princípio da verdade material, deve-se excluir parte do crédito relativo às operações canceladas através de documentos fiscais que consignam devolução de mercadorias anteriormente remetidas.

**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, e, no mérito, pelo seu desprovimento, para manter a sentença prolatada na primeira instância, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002228/2014-85, lavrado em 26/11/2014, em desfavor da empresa BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA, inscrição estadual n° 16.160.756-0, devidamente qualificada nos autos, impondo o ônus decorrente desta ação fiscal, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R$ 30.127,08 (trinta mil, cento e vinte e sete reais e oito centavos), sendo R$ 15.063,54 (quinze mil e sessenta e três reais e cinquenta e quatro centavos), referentes ao ICMS, por infringência aos art. 158, I; art. 160, I; c/ fulcro no art. 646,

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

todos do RICMS/PB, aprovado pelo decreto 18.930/97, e mais R$ 15.063,54 (quinze mil e sessenta e três reais e cinquenta e quatro centavos), relativos à multa prevista no art. 82, V, “f” da Lei 6.379/96, alterada pela Lei 10.008/2013. Ao tempo em que mantém cancelado, pelos motivos já expostos, o crédito tributário no valor de R$ 24.547,34 (vinte e quatro mil, quinhentos e quarenta e sete reais e trinta e quatro centavos), dos quais R$ 12.273,67 (doze mil, duzentos e setenta e três reais e sessenta e sete centavos), relativos ao ICMS e mais R$ 12.273,67 (doze mil, duzentos e setenta e três reais e sessenta e sete centavos), referentes à multa aplicada.

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 21 de março de 2019.

ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA, FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ (SUPLENTE) e MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora Jurídica

**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 93300008.09.00002228/2014-85, lavrado em 26/11/2014, *(fls. 3-4),* no qual constam as seguintes infrações fiscais:

“FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS – Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.”

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

“NOTA EXPLICATIVA – Em atendimento a O.S.S. quanto ao lançamento de N.F.E, notificamos o contribuinte a justificar as N.F.E. não lançadas, tendo o mesmo apresentado apenas as NF de devolução da empresa Refrescos Guararapes S.A., que foram confirmadas e excluídas das planilhas. O restante das NF não foram justificadas, sendo a empresa autuada.”

Foram dados como infringidos os artigos 158, I, 160, I, c/fulcro no artigo 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto n° 18.930/97. O crédito tributário proposto foi de R$ 54.674,42 (cinquenta e quatro mil, seiscentos e setenta e quatro reais e quarenta e dois centavos), sendo R$ 27.337,21 (vinte e sete mil, trezentos e trinta e sete reais e vinte e um centavos), referentes ao ICMS devido, e mais R$ 27.337,21 (vinte e sete mil, trezentos e trinta e sete reais e vinte e um centavos), de multa por infração, cuja previsão legal está disposta no artigo 82, V, alínea “f”, da Lei 6.379/96.

Regularmente cientificado do auto de Infração na forma pessoal em 10/12/2014 (fl. 4), a empresa autuada apresentou reclamação em 7/1/2015 (fl. 19-30), na qual se insurge contra os termos da autuação com base nas seguintes argumentações:

- que parte das notas fiscais relacionadas pelo fiscal autuante foram anuladas pelo fornecedor com a respectiva emissão e notas fiscais de devolução;

- que não poderia ser penalizada quando há comprovação de recusa de recebimento de mercadorias;

- que a multa aplicada tem caráter confiscatório;

- que deveria ser aplicada a interpretação mais favorável ao acusado.

Assim, pede o seguinte:

- o julgamento da improcedência do auto de infração;

- que seja afastada ou reduzida a penalidade aplicada;

- que a legislação seja interpretada de forma mais favorável ao contribuinte;

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

- que seja oportunizada todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a perícia técnica.

Sem anotação de ocorrência de antecedentes fiscais (fl. 80), os autos foram remetidos à GEJUP, com distribuição ao Julgador Francisco Marcondes Sales Diniz que exarou sentença considerando o auto de infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, conforme ementa abaixo:

***OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM O PAGMAENTO DO IMPOSTO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. PARTE DAS OPERAÇÕES ANULADAS POR FORNCEDOR. COMPROVAÇÃO. EFEITO CONFISCATÓRIO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ÓRGÃO JULGADOR. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO INFRATOR. INOPORTUNIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.***

*- A falta de lançamento de notas fiscais, nos livros fiscais próprios, relativamente à aquisição de mercadorias resulta na caracterização de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento de imposto.*

*- A comprovação de que parte das operações declaradas em notas fiscais não lançadas nos livros fiscais próprios do contribuinte destinatário foram anuladas pelos seus respectivos fornecedores enseja o afastamento das acusações de omissão de saídas de que trata o art. 646, IV, do RICMS*

*- A declaração de efeito confiscatório caracteriza a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária, o que expressamente proibido para os órgãos julgadores deste Estado.*

*- A aplicação da interpretação mais favorável ao infrator depende da caracterização de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à autoria, imputabilidade ou à punibilidade; e quanto à natureza da penalidade e sua graduação.*

**AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Cientificado da decisão de primeira instância administrativa através de Aviso de Recebimento (fl. 93), em 16/1/2018, o autuado apresentou recurso voluntário ao Conselho de Recursos Fiscais, em 24/1/2018 (fls. 94-116), se insurgindo contra os termos da sentença monocrática com base nos seguintes argumentos:

- que o auto de infração é nulo em função da não apresentação da ordem de serviço, com todas as consequências a infirmar a referida nulidade e pela ausência de demonstração da conclusão da fiscalização no prazo legal, além da não apresentação do termo de encerramento de fiscalização;

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

- que o auto de infração é nulo também por não ter apresentado os requisitos de validade;

- que não houve comprovação da infração, sendo o auto de infração improcedente, portanto, já que o ato administrativo exige agente, objeto, forma, motivo e o fim;

- que a planilha anexada ao processo não é suficiente para comprovar a infração supostamente cometida, violando o direito, como o convencimento justificado do julgador tributário;

- que o ato administrativo tributário deve conter fato gerador, matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados;

- que o contribuinte não estaria obrigado a registrar e informar documento fiscal que consigna mercadoria não recebida;

- que o autuante inverte o ônus da prova e transfere a responsabilidade que é do próprio servidor fazendário: prova a acusação;

- que a multa de 100% aplicada é desarrazoada, seja pela ausência de comprovação da infração, seja pela exorbitância da penalidade aplicada em desapreço ao princípio do não-confisco;

- que, na dúvida a respeito da interpretação da norma jurídica, se aplique aquela mais favorável ao contribuinte.

- Por fim, requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência integral da exigência fiscal, sucessivamente reduzida ou afastada a multa aplicada, a interpretação mais favorável ao contribuinte a respeito da legislação tributária e a produção, por todos os meios admitidos em direito, de provas, inclusive perícia técnica.

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.

**Este é o relatório.**

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

# VOTO

Trata-se de recurso voluntário, nos moldes do que dispõe o artigo 77, interposto contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00002228/2014-85 lavrado em 26/11/2014 (fl. 3-4) em desfavor do contribuinte BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NE LTDA., devidamente qualificado nos autos.

## A) DA NULIDADE

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, assim como alegou o reclamante a respeito dos requisitos de validade do auto de infração.

É por isso que
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 necessária, portanto, de acordo com as provas inseridas neste processo, qualquer consideração a respeito de imputação genérica, não merecendo, assim, acolhida as considerações do contribuinte a respeito da nulidade.

Em primeira análise, deve-se ter em mente que a emissão da Ordem de Serviço para fiscalização é ato administrativo de competência exclusiva da autoridade fazendária, nessa não incidindo qualquer pretensão de interesse que diga respeito ao contribuinte. Resumindo: isso é assunto que não lhe interessa.

A ordem de serviço existe para que os órgãos de gerenciamento da Secretaria de Estado da Receita estabeleçam uma programação e organização da atividade de fiscalização de empresas e de trânsito no Estado. E, diga-se de passagem, que sua emissão não compete nem mesmo ao fiscal autuante. Ele quem é designado para proceder ao processo de fiscalização daquele contribuinte escolhido para ser auditado. E isso tem um objetivo muito específico: o controle da atividade de fiscalização dos contribuintes dos tributos de competência estadual na Paraíba, o que não inclui quaisquer das prerrogativas inerentes aos contribuintes inscritos no cadastro do ICMS na Paraíba.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

É certo que o contribuinte precisa ser comunicado de que um auditor foi destacado para analisar toda sua documentação fiscal e contábil – se for o caso -, como forma de observar as disposições atinentes ao princípio da oficialidade que rege o processo administrativo tributário, assim como também apregoa o artigo 642 do RICMS/PB:

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.

§ 1º Para efeitos do disposto no “caput”, deverão, também, ser observadas as disposições contidas no art. 37 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 2º Não exclui a espontaneidade a expedição de ofício ou notificação para regularização da situação fiscal do contribuinte, desde que integralmente atendida a solicitação no prazo de 10 (dez) dias. (g.n.)

Do § 2º do artigo destacado, depreende-se que, assim como o termo de início de fiscalização, a notificação é documento suficiente para cientificar o contribuinte de alguma irregularidade supostamente existente e que demanda sua regularização, em estreita observância ao que apregoa o artigo 196 do CTN, dando conta, inclusive, do início da ação fiscal. Assim, foi pragmático o auditor fazendário ao emitir notificação (fl. 5) para que o contribuinte regularizasse a falta de informação das notas fiscais relacionadas às fls. 8-16 na sua respectiva escrituração fiscal digital (EFD), suprindo o termo de início de fiscalização.

Também é elucidativo o artigo 37 da Lei n. º 10.094/13 ao se referir ao início do procedimento de fiscalização, a partir do qual estará autorizada, a autoridade fazendária, a manusear livros e documentos relativos à movimentação de mercadorias ou prestações de serviço que digam respeito aos impostos estaduais:

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. (g.n.)

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Por isso, da notificação se depreende a matéria relativa à suposta irregularidade, a pessoa do suposto infrator e demais requisitos que se colocam à disposição do contribuinte para que exerça, em toda a plenitude, seu direito de se contrapor à acusação, o que não foi feito senão em circunstância da reclamação apresentada em 7/1/2015.

Com relação à cópia da ação fiscal, não merecerá maiores incursões gramaticais, já que, como é sabido, o contribuinte tem acesso livre, amplo e irrestrito aos termos que alimentam o processo administrativo tributário, podendo, inclusive, requerer cópias de quaisquer documentos anexados pela fiscalização. Por isso mesmo, designado pela OSS referida, o fiscal autuante estava, em seus desígnios, absolutamente investido na função de auditor e apto a exercer a fiscalização que resultou no ora combatido auto de infração.

Esclareça-se também, para que não haja qualquer interpretação desfigurada do artigo 196, especialmente do seu parágrafo único, de que a expressão “sempre que possível” nos conduz à conclusão que a lavratura em livros fiscais não é obrigatória, razão pela qual não incidirá a nulidade suscitada.

Portanto, não deve ser motivo de apreciação a argumentação de que o auditor fiscal não apresentou a respectiva ordem de serviço, insinuação que recai até mesmo sobre sua existência. Disso não se trata. Se o contribuinte tivesse tido o cuidado de analisar de forma percuciente o auto de infração, chegaria ao ponto de enxergar o campo destinado à sua apresentação: Ordem de Serviço Simplificada (OSS) de n. º 93300008.12.00005474/2014-49.

Em outro ponto, ao se referir ao prazo de encerramento das atividades de fiscalização, discorreu o contribuinte sobre prerrogativas que a ele não se dirige. Ora, o prazo, além de ser daqueles que se consideram impróprios, dada a própria natureza da atividade de fiscalização, na qual a circunstância do caso concreto será fundamental para avaliar em qual tempo deve se concluir, não é assunto que a ele interesse, já que o não cumprimento no prazo aventado será contexto a influir na relação de emprego entre o Estado da Paraíba e a autoridade fazendária, tão somente, configurando, na pior das hipóteses em casos de responsabilidade funcional.

|Por isso que, em condições *coeteris paribus*, nenhum auditor, cônscio de suas atribuições e de suas limitações legais, poderia adentrar a qualquer estabelecimento de contribuinte, exceto nos casos de flagrante delito, sem que a ele se destinasse alguma ordem de serviço autorizativa do trabalho de auditoria.

Sendo uma Ordem de Serviço Simplificada, assunto que, não é demais repisar, diz respeito apenas à relação obrigacional de emprego entre o auditor fazendário e o Estado da Paraíba, o que exclui qualquer consideração do interesse do contribuinte nela, não se emite Termo de Início de Fiscalização, suprida pela notificação já referida (fl. 5).

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Por ser documento com natureza *interna corporis*, não cabe qualquer interferência do contribuinte, quiçá a exigência de ser apresentado no momento do início, ou durante, a fiscalização. Na verdade, o contribuinte deve ser notificado dessa fiscalização. E isso foi suprido pela apresentação da notificação, como já referido.

No mesmo diapasão, e pelos mesmos motivos, também não cabe arguição a respeito da não apresentação de termo de encerramento. Malgrado a emissão da Ordem de Serviço Simplificada não importar na emissão do termo de encerramento, é documento que é afeito às questões próprias do regimento interno a regular a atividade de fiscalização e, portanto, de interesse próprio da Fazenda estadual e dos seus servidores, tão somente, motivo pelo qual não está obrigado a apresentá-lo ao contribuinte.

B) FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS/PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NOS LIVROS PRÓPRIOS

Constata-se que o litígio administrativo versa sobre matéria bastante conhecida, e de tratativas recorrentes nesta Corte de Julgamento de Processos Administrativos Tributários, para aqueles que labutam no ramo do direito tributário no Estado da Paraíba, qual seja, lavratura de auto de infração por ocasião do cometimento do ilícito de não lançar, nos livros próprios, as notas fiscais de aquisição de mercadorias.

Assim, é bem sabido que o ato de não registrar nos livros próprios os documentos de aquisição de mercadorias, em regra, acarreta consequências que dizem respeito tanto à obrigação principal de recolher o ICMS quanto à obrigação acessória de efetuar o registro das notas fiscais no respectivo Livro Registro de Entradas e, como já dito, de tratativas recorrentes na corte administrativa de segundo grau.

Com relação ao mérito das questões aqui enfrentadas, pode-se dizer 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 -, além das de prestação de serviço que implique fato gerador do ICMS. É inteligência que se depreende do artigo 267 do RICMS:

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

*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 e de contratação de serviços de transporte e de comunicação 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, nasce a obrigação de lançar no livro registro de entrada. Assim, se algumas aquisições realizadas pelo autuado não se destinam à revenda, nada mais irrelevante, a presunção de que trata o artigo 646, destacado adiante, prevalece.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Ocorre que, no âmbito da legislação em vigor, a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias tem efeito muito mais abrangente do que apenas a responsabilização pelo descumprimento da obrigação acessória. De acordo com o que estabelece o referido artigo 646, do RICMS-PB:

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

*I – o fato de a escrituração indicar:*

*a) insuficiência de caixa;*

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

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

*III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;*

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

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

*Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados , quando da transferência ou venda, conforme o caso. (grifo nosso) (com redação vigente a partir de 23/06/2012)*

Não é por menos que a indigitada presunção mereceu do legislador uma atenção especial, reforçando-a por disposição legal, mais especificamente no § 8º do artigo 2º da Lei 6.379/96:

***Art. 3º** O imposto incide sobre:*

*(...)*

*§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. (grifo nosso) (com redação a partir de 2011)*

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Há, portanto, efeitos que ultrapassam a mera consideração a respeito da falta de cumprimento de obrigação acessória. Impõe ao auditor a obrigação de lançar crédito tributário decorrente de omissão de saída pretérita de mercadorias tributáveis sempre que estiver diante da situação em que o contribuinte não lançar em sua escrita fiscal e contábil (se for o caso) notas fiscais de aquisição de mercadorias e de prestação de serviço de transporte e de comunicação.

Evidentemente que todas as presunções legais repousam sobre o manto da relatividade da natureza da presunção, motivo pelo qual recai sobre os mandamentos da legislação tributária o ônus invertido de provar que a acusação não é consistente.

Dessa forma, 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.*

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 148/2018

FALTA DE LANÇAMENTOS DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÃO

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

CARACTERIZADA EM PARTE. AFASTADA MULTA RECIDIVA. JULGAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

- Falta de lançamentos de notas fiscais de aquisição nos livros próprios caracteriza a presunção legal *juris tantum* de que houve omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido. No presente caso, o contribuinte apresentou provas documentais que desconstituíram parte do feito acusatório.

- Afastada a aplicação de multa recidiva, em consonância com o art. 87, parágrafo único, da Lei nº 6.379/96.

E nesse ponto destaque-se que a comprovação é flagrante. A relação de notas fiscais eletrônicas incluídas no processo entre as fls. 8 e 16 são mais do que suficientes para que da acusação esteja ciente o contribuinte. Mais do que isso, é instrumento apto a consubstanciar a acusação. Portanto, sendo eletrônicas, a relação das notas fiscais exige apenas a apresentação de suas respectivas chaves eletrônicas de acesso – conforme repetidas decisões já expedidas por este Conselho de Recursos Fiscais -, com as quais, o contribuinte pode ser informado através do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, de acesso livre a qualquer cidadão. Aliás, esse é jurisprudência já assentada neste CRF, conforme Acórdão n. º 695/2018, da lavra do Conselheiro Petrônio Rodrigues Lima, do qual extraio excerto:

Observa-se que o auditor fiscal apresentou quadros demonstrativos às fls. 20 a 34, com os dados das notas fiscais eletrônicas destinadas à recorrente, que não estavam registradas na sua escrita fiscal. Neles estão contidas as inscrições estaduais dos emitentes, CNPJ, datas das emissões, **chaves de acesso**, nº das notas fiscais, CFOP, valores contábeis, base de cálculo e ICMS destacado, ou seja, dados mais do que necessários para as identificações dos documentos fiscais, possibilitando o contribuinte o seu acesso no portal nacional de notas fiscais eletrônicas, ou mesmo no Sistema ATF (SER Virtual), no endereço eletrônico www.receita.pb.gov.br, por meio do qual é facultada a realização de diversas consultas relacionadas a estes documentos eletrônicos, inclusive para detectar, por período, quais as NF-e que a ele foram destinadas por meio da “consulta genérica”, não havendo qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo, que alegou cerceamento do seu direito de defesa, pela ausência dos documentos fiscais denunciados. (g.n.)

Por isso que o ato administrativo representado pelo auto de infração cumpre todas as dicções exigidas pelo ato administrativo, senão vejamos:

A) **competência**: o agente emissor do auto de infração é auditor fiscal em pleno gozo de suas prerrogativas, nomeado legal e regularmente para este fim;

B) **forma**: o auto de infração foi emitido na forma escritra, regra geral da forma do ato administrativo, não obstante possa se dar de outra maneiras, verbal, por exemplo;

C) **finalidade**: não pode haver ato que contenha prerrogativa tão estreita com o interesse público do que o auto de infração, a resguardar o cidadão da garantia de que os impostos que por ele foram pagos sejam recolhidos aos cofres públicos para a prestação dos serviços que ele tanto demanda;

D) **motivo**: a lei determina os requisitos da lavratura do auto de infração. Nesse caso, é ato impositivo diante das circunstâncias que levem a crer que há imposto a ser cobrado.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

E) **objeto**: segundo doutrina prevalecente é o efeito jurídico que o ato produz. Neste caso, cria uma obrigação. A de adimplir o pagamento do crédito tributário levantado unilateralmente como a lei prevê.

Assim, fica demonstrado que, diante da argumentações esposadas, o ato administrativo, objeto desta contenda, está plenamente vinculado à lei, sendo plenamente capaz de produzir os efeitos que lhe são próprios, especialmente no que concerne a criação da obrigação tributária do contribuinte em relação à Fazenda estadual.

Aliás, a planilha anexada ao processo não é só suficiente para comprovar a infração. Ela é instrumento de estruturação quantitativa do crédito tributário, fornecendo aos interessados a sistemática matemática de composição do ICMS e multa cobrados no auto de infração, resguardando a observância aos princípios mais caros atinentes ao processo administrativo tributário. Não é por menos que as planilhas anexadas aos autos às fls. 6-16 mostram, minucionsamente, a estruturação do crédito tributário levantado, sendo mais do que suficientes para os fins a que se prestam: prova.

Por isso que, também, o auto de infração está minuciosamente recheado de informações, não só em observância à lei, mas, também como forma de emprestar ao contribuinte todas as circunstâncias suficientes a fundamentar sua defesa, não deixando quaisquer dúvidas a respeito da legalidade em que se reveste o procedimento administrativo representado pelo auto de infração.

É por isso mesmo que o referido auto de infração mantém integral as informações a respeito de fato gerador, da matéria tributável, assim como minuciosamente espreita o imposto devido e os exercícios que fazem parte da cobrança do crédito tributário levantado, sem que dele possa exsurgir qualquer dúvida a respeito do que se trata, especialmente quando torna límpido a adequação do fato - deixar de lançar as notas de aquisição - à norma - combinação dos artigos 158, I, 160, I, e 646, todos do RICMS-PB.

Por isso mesmo que a alegação sobre a desobrigação de lançar notas fiscais que consignaram mercadorias não recebidas é insuficiente para afastar a acusação. Ora, se a nota fiscal foi emitida em seu nome e consta no Portal da Nota Fiscal Eletrônico como ativa, significa dizer que nenhum evento anormal prosperou na relação comercial havida entre o autuado e seus fornecedores, razão pela qual a prova mais cabal para se escusar da responsabilidade do auto de infração é o lançamento do documento nos livros fiscais/contábeis próprios.

Ao recorrer também com base no referido infortúnio da inversão do ônus da prova, não atentou o contribuinte para o fato de que todas as presunções legais repousam sobre o manto da relativa certeza, a ser confrontada por provas em contrário, motivo pelo qual recai sobre os mandamentos da legislação tributária o ônus invertido de provar que a acusação não é consistente.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Dessa forma, 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 relação à multa de 100%, as questões constitucionais não são objeto de análise das Cortes de Julgamento Administrativo, como já bem decidido pelo Conselho de Recursos Fiscais, em apreço à observância do que dispõe o artigo 55 e 72-A da Lei n. º 10.094/2013 e do parágrafo único do artigo 1º da Portaria n. º 075/2017:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.

Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspendido a execução do ato normativo.

Art. 1º O Conselho de Recursos Fiscais - CRF, a que se refere o art. 142 da Lei n° 10.094, de 27 de

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

setembro de 2013, órgão vinculado à Secretaria de Estado da Receita - SER, a quem compete, em segunda instância administrativa, julgar os recursos interpostos contra decisões proferidas em processos administrativos tributários contenciosos ou de consultas, é o órgão colegiado da Justiça Fiscal Administrativa, com autonomia funcional, sede na Capital e alçada em todo território do Estado, representado, paritariamente, pelas entidades e pela Fazenda Estadual.

Parágrafo único. É vedado ao Conselho de Recursos Fiscais deixar de aplicar ato normativo, ainda que sob alegação de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade.

E é certo também que ao contribuinte assistiria razão se do auto de infração soçobrassem circunstâncias plenas a ser objeto de interpretação. Mas não é o caso. Até porque, não há interpretação a ser feita. O auto de infração obedece todos os preceitos atinentes à constituição do crédito tributário devido, não se depreendendo qualquer vício capaz de maculá-lo de dúvidas de quaisquer naturezas.

Por fim, de olho no princípio da verdade material, e com base nos documentos acostados ao processo, é certo que o contribuinte, diante de todas as argumentações e provas acostadas aos autos por conta da reclamação e recurso voluntário apresentados conseguiu afastar parte da acusação. Às folhas 60-79 apresenta cópias de notas fiscais que comprovam o cancelamento de parte das operações relacionadas pelo auditor fiscal no libelo acusatório.

Assim, todo o crédito tributário relativo aos seguintes documentos fiscais devem ser expurgados da peça acusatório por dever de Justiça: 94661, 999752, 999751, 999750, 999749, 999748, 999747, 999746, 999745, 999744, 998743, 998742, 985803, 12142, 86382, 86379, 206240 e 206231. Assim sendo, fica o crédito tributário devido para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2013, computando os expurgos já referidos, da seguinte maneira:

Por todo o exposto,

V O T O - pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo seu *desprovimento*, para manter a sentença prolatada na primeira instância, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002228/2014-85, lavrado em 26/11/2014, em desfavor da empresa BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA, inscrição estadual n° 16.160.756-0, devidamente qualificada nos autos, impondo o ônus decorrente desta ação fiscal, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R$ 30.127,08 (trinta mil, cento e vinte e sete reais e oito centavos), sendo R$ 15.063,54 (quinze mil e sessenta e três reais e cinquenta e quatro centavos), referentes ao ICMS, por infringência aos art. 158, I; art. 160, I; c/ fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo decreto 18.930/97, e mais R$ 15.063,54 (quinze mil e sessenta e três reais e cinquenta e quatro centavos), relativos à multa prevista no art.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

82, V, “f” da Lei 6.379/96, alterada pela Lei 10.008/2013.

Ao tempo em que mantenho cancelado, pelos motivos já expostos, o crédito tributário no valor de R$ 24.547,34 (vinte e quatro mil, quinhentos e quarenta e sete reais e trinta e quatro centavos), dos quais R$ 12.273,67 (doze mil, duzentos e setenta e três reais e sessenta e sete centavos), relativos ao ICMS e mais R$ 12.273,67 (doze mil, duzentos e setenta e três reais e sessenta e sete centavos), referentes à multa aplicada.

Primeira Câmara de Julgamentos, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 21 de março de 2019.

ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO

Conselheiro Relator

Phoca PDF