



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

PROCESSO Nº0358662015-2

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ªRecorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

1ªRecorrida:MINE MERCADO UNIÃO LTDA

2ªRecorrente:MINE MERCADO UNIÃO LTDA

2ªRecorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

Repartição Preparadora:CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ

Autuante(s):KATHARINE BARROS MIGNAC DE OLIVEIRA

Relator:CONS.ºANISIO DE CARVALHO COSTA NETO

OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS PRETÉRITAS. PRESUNÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. NÃO SE EXIGE COMPROVAÇÃO DAS ENTREGAS DAS MERCADORIAS AO DESTINATÁRIO. PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS FAZEM SUCUMBIR PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS GARANTIDO. PROCEDÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR OMISSÃO DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS VOLUNTÁRIO E HIERÁRQUICO DESPROVIDOS.

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. Provas acostadas aos autos fizeram sucumbir parte do crédito tributário levantado, não se exigindo prova, por parte da fiscalização, de que as mercadorias foram entregues ao destinatário.

A aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação é fato gerador do ICMS garantido por ocasião da entrada dos produtos no território paraibano.

A falta de lançamento de notas fiscais de saídas nos livros próprios acarreta e falta do recolhimento do ICMS ou o recolhimento a menor que o devido, o que constitui infração à legislação tributária do Estado, exceção se faça às notas fiscais cujo cancelamento da operação ficar comprovado.

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 dos recursos hierárquico, por regular, e voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo seu *desprovemento* de ambos, para manter a sentença prolatada na primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000426/2015-95, lavrado em 25/3/2015, em desfavor da empresa MINI MERCADO UNIÃO LTDA., inscrição estadual nº

16.131.589-5, devidamente qualificada nos autos, impondo o ônus decorrente desta ação fiscal, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ 73.989,08 (setenta e três mil, novecentos e oitenta e nove reais e oito centavos), sendo R\$ 30.110,35 (trinta mil, cento e dez reais e trinta e cinco centavos), referentes ao ICMS, por infringência aos 158, I, 160, I, c/fulcro no artigo 646, além dos art. 3º, XV, c/c art. 14, XII, e mais art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e mais R\$ 29.466,95 (vinte e nove mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e noventa e cinco centavos), relativos à multa prevista nos artigos 82, II, “e” e V, alínea “f” da Lei 6.379/96 e mais R\$ 14.411,78 (quatorze mil, quatrocentos e onze reais e setenta e oito centavos) por multa recidiva por incidência do artigo 87 da lei n.º 6.379/96, alterada pela Lei 10.008/2013.

Ao tempo em que mantenho cancelado o crédito tributário no valor de R\$ 143.790,55 (cento e quarenta e três mil, setecentos e noventa reais e cinquenta e cinco centavos), sendo R\$ 57.554,51 (cinquenta e sete mil, quinhentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e um centavos) de ICMS, R\$ 57.506,64 (cinquenta e sete mil, quinhentos e seis reais e sessenta e quatro centavos) de multa por infração e R\$ 28.729,40 (vinte e oito mil, setecentos e vinte e nove reais e quarenta centavos) referente à multa recidiva

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de junho 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, CHRISTIAN VILAR DE QUEIROZ (SUPLENTE), MONICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS e THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA.

ALENCAR
SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE
Assessora Jurídica

RELATÓRIO

Neste colegiado examina-se os recursos hierárquico e voluntário, nos moldes do artigo 77 e 80 da Lei nº 10.094/2013, diante da decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000426/2015-95, lavrado em 25/3/2015, (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.”

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – GARANTIDO – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte não recolheu, dentro do prazo legal, o ICMS Garantido.”

“NOTA EXPLICATIVA – Art. 3º, XV, Art. 14, XII, do RICMS-PB, Aprovado. p/dec. N. 18.930/97.”

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – Falta de recolhimento do imposto estadual.”

NOTA EXPLICATIVA – Falta de lançamento de notas fiscais no livro de saídas, ensejando a falta de recolhimento do ICMS devido. Art. 106, art. 277, e parágrafos, c/c ART. 60, I e III, do RICMS/PB, aprov. p/ dec. 18.930/97.”

Foram dados como infringidos os artigos 158, I, 160, I, c/fulcro no artigo 646, além dos art. 3º, XV, c/c art. 14, XII, e mais art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97. O crédito tributário proposto foi de R\$ 217.779,63 (duzentos e dezessete mil, setecentos e setenta e nove reais e sessenta e três centavos), sendo R\$ 87.664,86 (oitenta e sete mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e oitenta e seis centavos), referente ao ICMS devido, e mais R\$ 86.973,59 (oitenta e seis mil, novecentos e setenta e três reais e cinquenta e nove centavos), de multa por infração, cuja previsão legal está disposta nos artigos 82, II, “e” e V, alínea “f” da Lei 6.379/96 e mais R\$ 43.141,18 (quarenta e três mil, cento quarenta e um reais e dezoito centavos) por multa recidiva por incidência do artigo 87 da lei n.º 6.379/96.

Regularmente cientificado do auto de Infração através de Aviso de Recebimento (A.R.), em 23/4/2015 (fl. 25), a empresa autuada apresentou reclamação em 22/5/2015, na qual se insurge contra os termos da autuação com base nas seguintes argumentações:

- que da simples emissão não autoriza a presunção de que a autuada recebeu as mercadorias consignadas nas respectivas notas fiscais, sendo improcedente a acusação de falta de lançamento de documentos fiscais de aquisição de mercadorias;

- a simples relação de notas fiscais não é prova suficiente a embasar a acusação nem de presumir que as mercadorias foram destinadas à autuada;
- que a listagem não indica se as operações são internas ou interestaduais, se embasando apenas em presunção;
- que algumas notas fiscais foram registradas no seus livros caixa e diário n.ºs 06 e 07;
- que os livros referentes ao período de 01/01/2013 foram entregues tempestivamente à SRF e os do exercício 2014 só tinham data para entrega em 30/06/2015;
- que, para as demais notas fiscais para as quais não apresenta justificativa, afirma não ter adquirido as referidas mercadorias, tendo sido utilizada sua inscrição estadual de má-fé;
- que, para a acusação de falta de recolhimento do ICMS garantido, só se estrutura legítima se houver cópia das notas fiscais em que não houve o recolhimento do tributo, assim como já decidiu o CRF;
- que, para a acusação de falta de recolhimento do imposto estadual, decorrente da falta de escrituração das notas fiscais de saídas, não houve a entrega das mercadorias, tendo sido canceladas as operações e tendo havido erro por não terem sido escrituradas as respectivas notas fiscais;

Por fim, requer o recebimento da impugnação ao auto, com o reconhecimento da improcedência do lançamento de ofício.

Com anotação de ocorrência de antecedentes fiscais (fl. 430), os autos foram remetidos à GEJUP, com distribuição à julgadora Rosely Tavares de Arruda que exarou sentença considerando o auto de infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, conforme ementa abaixo:

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. ICMS GARANTIDO. INFRAÇÃO MANTIDA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE.

O lançamento em questão foi procedido consoante às cautelas da lei, não havendo casos de nulidade de que tratam os artigos 14 a 17 da Lei n.º 10.094/13.

*Caracterizada a omissão de saídas tributáveis, sem o recolhimento do imposto, conforme presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. **In casu**, a comprovação de registro de algumas notas fiscais na escrituração contábil digital através do SPED-Contábil, levou a sucumbência de parte dos créditos tributários lançados na inicial.*

É obrigação do contribuinte o pagamento do ICMS Garantido nas aquisições interestaduais de mercadorias em outras unidades da Federação e destinados à revenda.

*Constatada a falta de recolhimento do imposto estadual em função do contribuinte não ter lançado, nos livros próprios, as operações de saídas de mercadorias tributáveis. **In casu**, constatou-se o cancelamento de parte das operações de saídas denunciadas na inicial.*

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificado da decisão de primeira instância administrativa, através de A.R., em 25/1/2018 (fl. 453), o autuado apresentou recurso voluntário ao Conselho de Recursos Fiscais, se insurgindo contra os termos da autuação com base nos seguintes argumentos:

- que a julgadora singular não observou as disposições do RICMS/PB que exige a prova do recebimento das mercadorias que supostamente foram adquiridas, com a ciência do recebedor dos produtos aposta no canhoto destacável das 1ª s vias das NF relacionadas, conforme preconiza o artigo 159 do decreto 18.930/97,

- que a infração de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, coma presunção de omissão de saídas pretéritas, é concorrente com a acusação de omissão de saídas por falta de registro de N.F. de saídas para o exercício de 2013, caracterizando o *bis in idem*;

Por fim, requer a reforma da decisão de primeira instância, declarando a improcedência do auto de infração de estabelecimento em sua totalidade, considerando todos os argumentos, provas e jurisprudência acostadas ao processo.

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.

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 93300008.09.00000426/2015-95 lavrado em 25/3/2015 (fl. 3-4) em desfavor da empresa MINI MERCADO UNIÃO LTDA., inscrição estadual 16.131.589-5, devidamente qualificada nos autos.

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.

Antes de adentrar nas questões de mérito a respeito da acusação de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatada pela falta de registro nos livros próprios de notas fiscais de aquisição, é preciso analisar as outras acusações sob dois aspectos: de um lado em relação ao próprio recurso voluntário e, de outro, do recurso de ofício.

Com relação ao recurso voluntário, de acordo com os argumentos apresentados, o contribuinte demonstrou conformismo com o resultado exarado na primeira instância, motivo pelo qual não será objeto de maiores considerações epistemológicas.

Em relação ao recurso hierárquico, vê-se que a julgadora singular demonstrou zelo ao apurar, de fato, a materialidade daquilo que foi denunciado na inicial – o lançamento de ofício –, motivo pelo qual, às páginas 439-443 do processo relacionou todas as notas fiscais de entrada para as quais o contribuinte demonstrou lançamento nos seus livros razão, diário e caixa, utilizando-se disso arquivos enviados pela GOIEF que foram extraídos da ECD do próprio contribuinte, conforme cópia de e-mail (fl. 439).

Com relação à acusação de falta de recolhimento do ICMS garantido, nenhuma consideração será feita em função de, de um lado, o contribuinte não ter se insurgido contra ela e, de outro, não ter havido, por parte da julgadora singular, qualquer supressão do crédito tributário levantado pela fiscalização, mantendo-se integralmente os valores consignados no auto de infração.

Com relação à acusação de falta de recolhimento do ICMS constatada através da omissão em registrar operações de saídas alusivas às notas fiscais de n.º 838 e 1278, mantenho as

considerações feitas pela julgadora fiscal em virtude de ter sido constatado que houve o cancelamento da operação relativa ao documento fiscal de n.º 1278, o que não ficou provado para o documento de n.º 838, cujo *status* em que se encontra é de autorizada, levando à constatação que trata-se, de fato, de uma operação regular em que houve a relação comercial de compra e venda de mercadorias.

Por fim, em relação à omissão de saídas detectada pela falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias, constata-se que o litígio administrativo versa sobre matéria bastante conhecida 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 situação uma série de obrigações, seja de natureza principal, seja 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 que envolve fato gerador do ICMS. 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 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.

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, suprimidos 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)

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 interestadual e intermunicipal e de comunicação.

E aqui se faça uma correção a respeito da confusão conceitual feita pela recorrente a respeito da acusação de que é vítima. O recorrente não está sendo autuado pela falta de cumprimento de deveres instrumentais (“obrigação acessória”). Na verdade, o que se está a discutir é um auto de infração que constitui crédito tributário relativo ao ICMS devido em relação a operações pretéritas e omitidas da tributação, constatada pela conduta de não registrar as operações de aquisição de mercadorias/serviços. É, por isso, obrigação principal.

Assim, é preciso esclarecer, como já delineado, de que ele está sendo acusado de omitir saídas tributáveis pretéritas em decorrência da constatação de que houve a falta de lançamento (registro fiscal ou contábil) de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, a exemplo dos Livros Registro de Entradas, Livro Caixa etc.

E assim é que a alegação de que tratam-se de infrações concorrentes, em relação a falta de recolhimento do ICMS por deixar de registrar as notas fiscais de saída, é de natureza escatológica. Ora, senhores, o fato gerador de ambas as infrações ocorrem em momento completamente díspar. São tão diferentes as infrações que nem omissão de saídas trata-se uma delas, punida inclusive com multa de apenas 50%.

E, como dito anteriormente, trata-se de omissão pretérita de saídas, constatada pela falta de registro de notas fiscais de ENTRADAS, não havendo qualquer liame fático ou jurídico com a infração de não ter recolhido, ou ter recolhido em patamar inferior ao devido, o ICMS por não ter lançado nos livros próprios as notas fiscais de saídas. Uma coisa não qualquer relação com a outra. Exclui-se, na casuística, apenas a nota fiscal cujo cancelamento da operação ficou comprovado.

Conforme demonstrado, portanto, a autuação diz respeito à obrigação principal, referente àquelas saídas pretéritas que foram omitidas com o fim de levantar recursos financeiros para suportar o ônus, também financeiro, das aquisições realizadas. Essas estão demonstradas na relação de documentos fiscais acostada aos autos às fls. 16-21. Essa é a presunção que, do texto do artigo 646 do RICMS, já destacado, se deve ser feita. Dessa presunção, nascem efeitos que decorrem das disposições dos artigos 158, I e 160, I do RICMS-PB:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

[...]

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

[...]

E, em função dos devaneios jurídicos, se faça uma advertência adicional no entendimento do fim a que se presta a presunção autorizada pelo dispositivo em destaque: o que se cobra nesse caso não é o somatório das notas fiscais não lançadas. Não são as notas fiscais não lançadas, em si, o objeto

da autuação. O que se tributa é o valor das saídas de mercadorias tributáveis omitidas em etapa anterior às aquisições e cujo resultado das operações serviu de esteio financeiro para o pagamento das compras cujas entradas não foram registradas. A presunção é de saídas pretéritas ao pagamento das referidas notas fiscais.

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 procedimento 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 buscar 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 seja no Livro Registro de Entrada seja no Livro Caixa seja em que qualquer outro livro fiscal ou contábil próprio estar-se-á diante da possibilidade de se concluir pela presunção autorizada em lei de que houve omissão de saídas tributáveis, em conformidade com o que prescreve o artigo 646 do RICMS, já destacado.

Por isso é que a essa alegação deve-se despendar 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.

Neste diapasão, não merece acolhida também o argumento a respeito do qual seria impossível deduzir quais as notas fiscais foram reconhecidas como não lançadas ou lançadas. 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 devido, vendo prosperar as disposições do brocardo *nemo auditur propriam turpitudinem allegas* (ninguém é ouvido alegando a própria torpeza).

Em outro plano, é preciso que se esclareça que estamos diante de circunstâncias fácticas 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.

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.

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 SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÃO 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.

Ainda mais sobre o mérito, é preciso esclarecer que a relação de documentos fiscais anexados pela fiscalização é prova suficiente da existência de referidas notas fiscais, já que nela consta as respectivas chaves de acesso, não podendo prosperar a alegação de que essa relação não é suficiente a provar a acusação de que é parte.

Nessa contenda, portanto, se é dever de quem alega provar, o auditor fiscal provou a existência das notas fiscais – incluídas na referida relação – que foram emitidas em desfavor do autuado, motivo pelo qual as provas são suficientes a consubstanciar a acusação que lhe foi feita, sendo, assim, prova irrefutável.

Por esse mesmo motivo, o canhoto a que se refere o contribuinte em seu recurso tem quase nenhuma relevância no âmbito do processo administrativo tributário, muito mais especificamente em

relação à acusação objeto deste auto de infração, sendo certo que é prova que aproveita apenas os particulares envolvidos no negócio jurídico firmado – comprador e fornecedor -, não se podendo exigir do auditor que os anexe aos processos, assim como alegou o contribuinte.

Pelo contrário, basta que anexe a relação das notas fiscais – com suas respectivas chaves de acesso – para que sua acusação se revista de todas as formalidades exigidas a conferir ao processo administrativo tributário indícios de certeza e liquidez.

Aliás, já se pronunciou o CRF a esse respeito em diversos julgados, alguns dos quais já foram exemplificados pela julgadora singular, em que fica demonstrado que a simples emissão de nota fiscal em nome de contribuinte, transfere a ele o ônus de justificar, e provar, qualquer irregularidade nas operações, assim como consignado no Acórdão 171/2016 e 544/2015, a título de exemplo (pg. 437).

Assim, por tudo exposto resta claro que, por dever de Justiça deve-se chegar à conclusão que o crédito devido, com as exclusões procedidas, é o seguinte:

		AUTO DE INFRAÇÃO			VALOR CANCELADO			CRÉDITO TRIBUTÁRIO		
Descrição da Infração	Período	ICMS	MULTA	MULTA RECIDIVA	ICMS	MULTA	MULTA RECIDIVA	ICMS	MULTA	MULTA RECIDIVA
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/01/2013 A 31/01/2013	5.307,82	5.307,82	2.653,91	2.291,47	2.291,47	1.145,74	3.016,35	3.016,35	1.508,17
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE	01/02/2013 A 28/02/2013	6.611,08	6.611,08	3.305,54	2.922,47	2.922,47	1.461,24	3.688,61	3.688,61	1.844,30

AQUI
SIC
NOS
LIVROS
PRÓPRI
OS

0009 -	01/03/20	1.958,51	1.958,51	979,26	0,00	0,00	0,00	1.958,51	1.958,51	979,26
FALTA	13 A 3									
DE LAN	1/03/201									
ÇAMEN	3									
TO DE										
N. F. DE										
AQUI										
SIC										
NOS										
LIVROS										
PRÓPRI										
OS										

0009 -	01/04/20	3.174,78	3.174,78	1.587,39	1.597,21	1.597,21	798,61	1.577,57	1.577,57	788,7
FALTA	13 A 3									
DE LAN	0/04/201									
ÇAMEN	3									
TO DE										
N. F. DE										
AQUI										
SIC										
NOS										
LIVROS										
PRÓPRI										
OS										

0009 -	01/05/20	3.733,22	3.733,22	1.866,61	1.901,36	1.901,36	950,68	1.831,86	1.831,86	915,9
FALTA	13 A 3									
DE LAN	1/05/201									
ÇAMEN	3									
TO DE										
N. F. DE										
AQUI										
SIC										
NOS										
LIVROS										
PRÓPRI										
OS										

0009 -	01/06/20	856,79	856,79	428,40	856,79	856,79	428,40	0,00	0,00	0,00
FALTA	13 A 3									
DE LAN	0/06/201									

ÇAMEN 3
TO DE
N. F. DE
AQUI
ÇÃO
NOS
LIVROS
PRÓPRI
OS

0009 - 01/07/20 3.444,92 3.444,92 1.722,46 115,97 115,97 57,99 3.328,95 3.328,95 1.664,00
FALTA 13 A 3
DE LAN 1/07/201
ÇAMEN 3
TO DE
N. F. DE
AQUI
ÇÃO
NOS
LIVROS
PRÓPRI
OS

0009 - 01/08/20 4.170,62 4.170,62 2.085,31 166,01 166,01 83,00 4.004,61 4.004,61 2.002,00
FALTA 13 A 3
DE LAN 1/08/201
ÇAMEN 3
TO DE
N. F. DE
AQUI
ÇÃO
NOS
LIVROS
PRÓPRI
OS

0009 - 01/09/20 10.062,0 10.062,0 5.031,03 9.564,80 9.564,80 4.782,40 497,26 497,26 248,00
FALTA 13 A 3 6 6
DE LAN 0/09/201
ÇAMEN 3
TO DE
N. F. DE
AQUI
ÇÃO
NOS
LIVROS
PRÓPRI
OS

0009 -	01/10/20	1.469,96	1.469,96	734,98	0,00	0,00	0,00	1.469,96	1.469,96	734,98
FALTA	13 A 3									
DE LAN	1/10/201									
ÇAMEN	3									
TO DE										
N. F. DE										
AQUISI										
ÇÃO										
NOS										
LIVROS										
PRÓPRI										
OS										

0009 -	01/11/20	1.668,92	1.668,92	834,46	0,00	0,00	0,00	1.668,92	1.668,92	834,46
FALTA	13 A 3									
DE LAN	0/11/201									
ÇAMEN	3									
TO DE										
N. F. DE										
AQUISI										
ÇÃO										
NOS										
LIVROS										
PRÓPRI										
OS										

0009 -	01/12/20	257,68	257,68	128,84	0,00	0,00	0,00	257,68	257,68	128,84
FALTA	13 A 3									
DE LAN	1/12/201									
ÇAMEN	3									
TO DE										
N. F. DE										
AQUISI										
ÇÃO										
NOS										
LIVROS										
PRÓPRI										
OS										

0009 -	01/02/20	3.012,62	3.012,62	1.506,31	2.976,92	2.976,92	1.488,46	35,70	35,70	17,85
FALTA	14 A 2									
DE LAN	8/02/201									
ÇAMEN	4									
TO DE										
N. F. DE										
AQUISI										
ÇÃO										
NOS										
LIVROS										
PRÓPRI										

OS

0009 -	01/07/20	834,88	834,88	417,44	0,00	0,00	0,00	834,88	834,88	417,44
FALTA	14 A 3									
DE LAN	1/07/201									
ÇAMEN	4									
TO DE										
N. F. DE										
AQUISI										
ÇÃO										
NOS										
LIVROS										
PRÓPRI										
OS										

0009 -	01/09/20	4.105,83	4.105,83	2.052,92	0,00	0,00	0,01	4.105,83	4.105,83	2.052,92
FALTA	14 A 3									
DE LAN	0/09/201									
ÇAMEN	4									
TO DE										
N. F. DE										
AQUISI										
ÇÃO										
NOS										
LIVROS										
PRÓPRI										
OS										

0009 -	01/10/20	527,46	527,46	263,73	0,00	0,00	0,00	527,46	527,46	263,73
FALTA	14 A 3									
DE LAN	1/10/201									
ÇAMEN	4									
TO DE										
N. F. DE										
AQUISI										
ÇÃO										
NOS										
LIVROS										
PRÓPRI										
OS										

0009 -	01/11/20	35.085,1	35.085,1	17.542,5	35.065,7	35.065,7	17.532,8	19,41	19,41	9,71
FALTA	14 A 3	7	7	9	6	6	9			
DE LAN	0/11/201									
ÇAMEN	4									
TO DE										
N. F. DE										
AQUISI										
ÇÃO										

NOS
LIVROS
PRÓPRI
OS

0338 - FALTA DE REC OLHIME NTO DO ICMS G ARANTI DO	01/12/20 13 A 3 1/12/201 3	37,05	18,52	0,00	0,00	0,00	0,00	37,05	18,52	0,00
0285 - FALTA DE REC OLHIME NTO DO ICMS	01/01/20 13 A 3 1/01/201 3	1.249,74	624,87	0,00	0,00	0,00	0,00	1.249,74	624,87	0,00
0285 - FALTA DE REC OLHIME NTO DO ICMS	01/04/20 14 A 3 0/04/201 4	95,75	47,88	0,00	95,75	47,88	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL		87.664,8	86.973,5	43.141,1	57.554,5	57.506,6	28.729,4	30.110,3	29.466,9	14.41
		6	9	8	1	4	0	5	5	8

Por todo o exposto,

V O T O - pelo recebimento dos recursos hierárquico, por regular, e voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo seu *desprovemento* de ambos, para manter a sentença prolatada na primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000426/2015-95, lavrado em 25/3/2015, em desfavor da empresa MINI MERCADO UNIÃO LTDA., inscrição estadual nº 16.131.589-5, devidamente qualificada nos autos, impondo o ônus decorrente desta ação fiscal, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ 73.989,08 (setenta e três mil, novecentos e oitenta e nove reais e oito centavos), sendo R\$ 30.110,35 (trinta mil, cento e dez reais e trinta e cinco centavos), referentes ao ICMS, por infringência aos 158, I, 160, I, c/fulcro no artigo 646, além dos art. 3º, XV, c/c art. 14, XII, e mais art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e mais R\$ 29.466,95 (vinte e nove

mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e noventa e cinco centavos), relativos à multa prevista nos artigos 82, II, “e” e V, alínea “f” da Lei 6.379/96 e mais R\$ 14.411,78 (quatorze mil, quatrocentos e onze reais e setenta e oito centavos) por multa recidiva por incidência do artigo 87 da lei n.º 6.379/96, alterada pela Lei 10.008/2013.

Ao tempo em que mantenho cancelado o crédito tributário no valor de R\$ 143.790,55 (cento e quarenta e três mil, setecentos e noventa reais e cinquenta e cinco centavos), sendo R\$ 57.554,51 (cinquenta e sete mil, quinhentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e um centavos) de ICMS, R\$ 57.506,64 (cinquenta e sete mil, quinhentos e seis reais e sessenta e quatro centavos) de multa por infração e R\$ 28.729,40 (vinte e oito mil, setecentos e vinte e nove reais e quarenta centavos) referente à multa recidiva.

Primeira Câmara de Julgamentos, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de junho de 2019.

ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO
Conselheiro Relator