



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

PROCESSO Nº 1471832014-3

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MALVES SUPERMERCADO LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE PRIMEIRA CLASSE - MONTEIRO

Autuante: RUBENS AQUINO LINS

Relator: CONS.º ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO

NULIDADES. PRELIMINARES REFEITADAS. PRECISA CONFIGURAÇÃO NORMATIVA DAS INFRAÇÕES COMETIDAS E TÉCNICA FISCAL QUE SE AMOLDA AOS ARGUMENTOS DA ACUSAÇÃO. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS PRETÉRITAS. PRESUNÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS NOS LIVROS REGISTRO DE SAÍDAS E REGISTRO DE APURAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE EFD APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. ESPONTANEIDADE DESCARACTERIZADA. CONCORRÊNCIA NÃO CONFIGURADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. REFORMADA DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Uma nulidade só se verifica quando há flagrante defeito formal ou material no ato administrativo – auto de infração -, o que no caso não ocorreu. 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. Deixar de lançar as notas fiscais de venda de mercadorias ou prestação de serviços nos livros registro de saídas e de apuração do ICMS importa em redução do valor do ICMS devido a recolher, em flagrante ofensa às disposições legais. Não caracteriza o estado de espontaneidade a ação de retificação de declarações cuja entrega, obrigatória por disposição legal, é feita após a ciência do termo de início de fiscalização. Não se verifica, entre as acusações de falta de registro de nota fiscais de aquisição de mercadorias ou serviços nos livros próprios e falta de registro das notas fiscais de saída nos Livros Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, concorrência que implique o afastamento do crédito tributário supostamente indevido.

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 reformar a sentença prolatada

na primeira instância, que julgou parcialmente procedente o auto de infração de n.º 93300008.09.00001660/2014-59, lavrado em 18/9/2014, em desfavor da empresa MALVES SUPERMERCADO LTDA. - ME, inscrição estadual nº 16.065.652-3, devidamente qualificada nos autos, julgando-o PROCEDENTE e impondo o ônus decorrente desta ação fiscal no montante de R\$ 194.784,25 (cento e noventa e quatro mil, setecentos e oitenta e quatro reais e vinte e cinco centavos), sendo R\$ 97.497,66 (noventa e sete mil, quatrocentos e noventa e sete reais e sessenta e seis centavos), de ICMS, por inobservância aos artigos 158, I, 160, I c/c art. 646, além dos artigos 277 e parágrafos c/c 60, I e III, todos dispostos no RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e mais R\$ 97.286,59 (noventa e sete mil, duzentos, duzentos e oitenta e seis reais e cinquenta e nove centavos) de multa por infração, por disposição do artigo 82, V, “f” e II, “b” da Lei 6.379/96.

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 28 de Setembro 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, ÁUREA LÚCIA DOS SANTOS SOARES VILAR (SUPLENTE) 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 93300008.09.00001660/2014-59, lavrado em 18/9/2014, (*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”.

“NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS REALIZADAS – Falta

de recolhimento do imposto estadual, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, deixou de lançar nos livros Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, operações de saídas de mercadorias tributáveis, conforme documentação fiscal.”

Foram dados como infringidos os artigos 158, I, 160, I, c/c art. 646, além dos artigos 277 e parágrafos c/c 60, I e III, todos dispostos no RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97. O crédito tributário proposto foi de R\$ 194.784,25 (cento e noventa e quatro mil, setecentos e oitenta e quatro reais e vinte e cinco centavos), sendo R\$ 97.497,66 (noventa e sete mil, quatrocentos e noventa e sete reais e sessenta e seis centavos), de ICMS e mais R\$ 97.286,59 (noventa e sete mil, duzentos e oitenta e seis reais e cinquenta e nove centavos) de multa por infração, por disposição do artigo 82, V, “f” e II, “b”, todos da Lei 6.379/96.

Regularmente cientificada do auto de Infração de forma pessoal em 19/9/2014 (fls. 4), a empresa autuada apresentou reclamação em 20/10/2014 (fls. 26-28), na qual se insurge contra os termos da autuação com base nas seguintes argumentações:

- que lançou todas as notas fiscais de aquisição referente aos períodos compreendidos entre janeiro a dezembro de 2013;

- que de janeiro a julho houve problemas operacionais administrativos, motivo pelo qual fez a transmissão dos arquivos eletrônicos obrigatórios como “sem movimento”;

- que solicitou e obteve a autorização para retransmitir os arquivos, porém, por motivos técnicos da SER, não pode realizar as respectivas transmissões;

Assim, reclama pela nulidade do auto de infração.

Sem anotação de ocorrência de antecedentes fiscais (fl. 128), os autos foram remetidos à GEJUP, com distribuição ao Julgador Pedro Henrique Silva Barros que exarou sentença considerando o auto de infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, conforme ementa abaixo:

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE REGISTRO DAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA.

A constatação de aquisições de mercadorias tributáveis, sem o devido registro nos livros fiscais próprios, enseja a presunção de omissão de receitas tributadas, disciplinada pelo art. 646 do RICMS-PB.

As receitas omitidas, decorrentes da falta de registro das notas fiscais de saída, podem ter servido de custeio para as aquisições das mercadorias consignadas nas notas fiscais não registradas no Livro de Registro de Entrada, motivo pelo qual, em decorrência do princípio *IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM*, mister se faz absorver a acusação de menor monta pela de maior monta, a fim de afastar a possibilidade concorrência de infrações.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificado da decisão de primeira instância administrativa, através de A.R., em 29/5/2017 (fl. 146), o autuado apresentou recurso voluntário ao Conselho de Recursos Fiscais, EM 28/6/2017, motivo pelo qual, na sequência, remetidos os autos a esta Casa, com distribuição a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, será objeto de apreciação e julgamento por esta Corte Plural de análise dos lançamentos tributários, além das outras competências.

No recurso voluntário consta insurgência contra os termos da decisão de primeira instância com base nas seguintes argumentações:

- que o auto é nulo em função da ocorrência do cerceamento de defesa, já que se constata imprecisão na descrição do fato infringente, gerando conflito na definição da natureza da infração (infração à obrigação principal ou acessória);
- que o auto de infração é nulo em função do procedimento de fiscalização ser incompatível com a denúncia efetuada;
- que a fiscalização não apontou qualquer infração às disposições do art. 643 do RICMS-PB, não tendo feito confronto entre o Levantamento Financeiro e a Conta Mercadorias,
- que não houve repercussão tributária em função das aquisições se referirem a operações sem desembolso financeiro;
- que a empresa apresentou o Livro Registro de Entrada, com o lançamento dos documentos fiscais relacionados pela fiscalização no auto de infração, tendo sido autorizado o recebimento dos livros e da EFD, com as retificações procedidas, não havendo que prosperar por ausência de débito no período;

Por fim, requer, além do recebimento do recurso e reconhecimento da nulidade, o seguinte:

- a remessa dos autos ao autor do feito para a exclusão da base de cálculo do crédito tributário improcedente;
- que seja feita a análise do processo de n.º 0377132017-8, de onde se extrairia a conclusão de que não houve irregularidades fiscais no exercício 2013;
- que seja analisada toda a documentação anexada a este recurso;
- que se proceda à análise dos extratos bancários, a fim de levantar a movimentação financeira da empresa;
- que seja decretada a improcedência do auto de infração sob reproche;
- que seja concedido o direito à sustentação oral;
- que as intimações e notificações sejam encaminhadas conjuntamente para o endereço tributário do contribuinte e para o do advogado, Sr. Epitácio Pessoa Pereira Diniz Filho.

Com o pedido de sustentação oral, impele-se o chamamento da assessoria jurídica do CRF, através do procurador representante, para se pronunciar sobre o referido pedido, motivo pelo qual veio aos autos o Dr. Felipe Tadeu Lima Silvino se pronunciando sobre o feito, conforme parecer acostado às fls. 177-179.

Este é o relatório.

VOTO

Trata-se de recurso voluntário, nos moldes do que dispõem os artigos 77 da Lei 10.094/13,

interpostos contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00001660/2014-59 lavrado em 18/9/2014 (fl. 3-4) em desfavor da empresa MALVES SUPERMERCADOS LTDA. - ME, 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, 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), em conformidade com o que prescreve os referidos diplomas.

Constata-se que o litígio administrativo versa sobre matérias bastante conhecidas 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 e serviços, além de falta de lançamento no Livro Registro de Saídas de notas fiscais de vendas de mercadoria ou prestação de serviços.

1) PRELIMINARES DE NULIDADE

1.1) NULIDADE POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA

Em primeira análise, cabe analisar os argumentos da defesa referentes ao cerceamento ao direito de defesa. Em todos seus aspectos, a argumentação se constrói como uma quimera a lançar seu vociferante ataque sobre a presa quase abatida. Disso se pode entender a surpresa que se abate sobre o relator, ao se deparar com tamanha ousadia quando há referência a qualquer ato de oposição ao seu direito consagrado na Constituição. Ora, o auto de infração é um ato administrativo, cujo responsável pela lavratura detém todos os requisitos e pressupostos formais e materiais da lei para fazê-lo, conforme determinação da legislação tributária vigente na Paraíba. É ele uma autoridade fazendária cuja legalidade do ato estar-se exatamente a analisar.

Ademais, somente a presença do contribuinte nas duas esferas, exercendo seu *jus sperniandi*, nos dá a certeza que exerceu, em toda sua integridade, e dentro dos parâmetros estabelecidos em lei, o direito que alega não ter tido.

É legal porque o auditor, detentor de Ordem de Serviço para fazê-lo, cumpre prerrogativa do cargo que exerce. Mais do que prerrogativa ou garantia do cargo de exerce, há obrigação legal de fazê-la: fiscalizar a empresa para a qual foi destacado para auditar.

O lançamento de que dessa fiscalização resultou, na análise pormenorizada da peça (fls. 3-4), é suficiente para conceder ao administrado a certeza daquilo de que está sendo acusado. A matéria tributária, o sujeito passivo, a infração supostamente cometida, a capitulação legal, enfim...

Tudo aquilo está precisamente definido, razão pela qual alegar cerceamento de defesa, quando vem, o contribuinte, ao processo, em duas oportunidades, exercendo o direito de alegar tudo aquilo que em direito é permitido, demonstrando que cerceamento à defesa claramente exercida não se trata, é razão mais do que suficiente para afastar a preliminar em sede desta argumentação.

Portanto, ao se referir à “imprecisão na descrição do fato infringente”, o contribuinte causa estranheza ao relator. Perscrutando os autos, verifico com muita facilidade aquilo de que está sendo acusado o contribuinte: falta de lançamento de notas fiscais de aquisição e de notas fiscais de vendas, impelindo o intérprete a concluir que se trata de obrigação principal, junto com a multa decorrente da conduta infringente.

Conclusão que se chega não só por isso. Se qualquer neófito das cadeiras acadêmicas universitárias que se interesse por tributação tiver acesso à peça acusatória (fl. 3-4), vai se deparar com um campo denominado “cálculo do crédito tributário/termo inicial”, que se divide em sub-campos um dos quais se denomina tributo.

Tributo, de acordo com o CTN, no seu artigo 5º, só há de três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. E, malgrado a Constituição Federal de 1988 tenha ampliado essa lista de espécies para mais algumas, é suficiente para o entendimento que se quer desenvolver aqui, concluir que **TRIBUTO NÃO É MULTA**.

Portanto, se do auto de infração podemos vislumbrar que o auditor consignou no campo destinado aos tributos valores referentes às planilhas anexadas, depreende-se com muito pouco sacrifício cognitivo que a peça acusatória trata de cobrança de imposto, no caso ICMS. Como, as condutas infratoras são, por disposição de Lei, punidas com penalidades, é evidente que o campo multa por infração também vem consignado com valores, cujos montantes foram bem delineados na peça acusatória.

Sendo assim, é de fácil compreensão que a peça acusatória trata de obrigação principal, que vem acompanhada de acessórios, que no caso é a multa decorrente da conduta contrária à lei. Aqui, se discute, portanto, a legalidade do ato administrativo – o auto de infração.

Utilizando-se de técnicas de fiscalização amplamente conhecidas do cotidiano tributário estadual, o autor do feito nada mais oportunizou do que ações que se subsomem à lei e, por dever legal, lavrou o auto de infração, tendo duas capitulações legais relativas às multas em função de ter cometido no mesmo período duas condutas contrárias à lei. Por tudo exposto, não merece guarida nem consideração a argumentação de que o auto é nulo por cerceamento ao direito de defesa.

1.2) NULIDADE POR PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO INCOMPATÍVEL COM A DENÚNCIA

Outra questão atinente à nulidade suscitada pela defesa, diz respeito à incompatibilidade entre os procedimentos de fiscalização e a denúncia formulada. Aqui, parece-me que os caminhos traçados pelo contribuinte se afastam das questões fáticas e legais que foram trazidos à discussão jurídica/tributária/administrativa pelo auto de infração.

Ao tratar da indigitada alínea “f” – do artigo 82, V, da Lei 6.379/96 – o autuado se manifesta em oposição ao auto porque supostamente não entendeu qual a relação dela com a acusação de “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”.

Ora, é de fácil esclarecimento que a referida alínea “f” do inciso V do artigo 82 da Lei 6.379/96 trata de penalidade. Multa legalmente aplicada pelo servidor fazendário por estar diante de uma conduta infratora ao RICMS-PB, qual seja, não ter lançado nos livros próprios as notas fiscais de aquisição de mercadorias/prestação de serviços.

A relação da alínea “f” com o auto de infração está umbilicalmente relacionada a uma conduta infratora, como demonstrado. Como consequência, aplicação de penalidade. E quando a indigitada alínea se refere à punição aos contribuintes por **“deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa”**, temos que essa situação realçada se encaixa exatamente na presunção estabelecida no artigo 646 do RICMS-PB.

E nem se pode falar de conta mercadorias e levantamento financeiro. Essas técnicas não se aplicam ao caso concreto. O processo, nem de longe se refere a isso. O auto de infração foi lavrado em consequência da constatação de que o contribuinte fez aquisição de mercadorias sem que tivesse lançado as respectivas notas fiscais no Livro Registro de Entradas.

Ao se omitir de lançar as referidas notas fiscais, se subsume às disposições do artigo 646, mais à frente destacado, que autoriza a presunção de omissões pretéritas de saídas de mercadorias tributáveis. Assim sendo, temos caso de falta de recolhimento do ICMS em função da presunção de omissão dessas saídas. Ora, se o contribuinte omitiu suas saídas da sua contabilidade fiscal/contábil, é evidente que os recursos gerados a partir dessas operações nem de longe encontraram apego a qualquer registro contábil que, por exemplo, levasse a débito esses valores à conta caixa ou banco.

Dessa forma, a despesa referente às aquisições correu por conta de valores que, nem de longe, foram escrituradas nos seus mecanismos contábeis de controle oficial, sendo

amparada por despesa realizada a descoberto de caixa, assim como descreve parte do texto da referida alínea do inciso V do artigo 82 da Lei 6.379/96.

Assim é que podemos desnudar, com toda clarividência de que do auto se pode extrair, que a acusação é clara; a capitulação do fato às disposições da legislação é clarividente; a subsunção do ato infrator à lei é cristalina, não restando, portanto, espaço para qualquer dúvida. Muito menos para a confusão doutrinária que se estabeleceu no seu recurso quando faz referência ao levantamento financeiro e à conta mercadoria.

Estamos diante de fiscalização cujas técnicas utilizadas nem de longe passaram a abordar as questões referentes a tais procedimentos. O que a fiscalização adotou foi o cruzamento de dados do sistema nacional de notas fiscais eletrônicas com as declarações prestadas pelo contribuinte, de onde – do cruzamento de dados – extraiu as inconsistências que dão conta de que houve a omissão de lançamento nos livros próprios de diversas notas fiscais de aquisição.

Por isso, mesmo que a alegação de que não fez, o auto de infração, referência ao artigo 643, não faz o menor sentido. Não há acusação de omissão decorrente da conta mercadorias ou do levantamento financeiro. A motivação do libelo acusatório é outra. Completamente diferente desta e disposta nos artigo 158, I, 160, I, combinado com o artigo 646, como muito bem delineado na referente peça acusatória.

Assim é que a alegação de nulidade em função desses argumentos não merece acolhida, devendo ser afastado de pronto para que se passe às questões de mérito, como ponto central da discussão jurídica que deve ser estabelecida por conta da lavratura do auto de infração.

2) OMISSÃO DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS

Como bem sabido, o ato de não registrar nos livros próprios os documentos de aquisição de mercadorias ou de serviços, 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, 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/serviços 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, encontram-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 seja 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.

Ocorre que, no âmbito da legislação em vigor, a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias/serviços 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)

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.

Assim, é preciso esclarecer, como já delineado, de que o autuado 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.

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 nas cópias dos documentos acostados ao processo pelo auditor fiscal (fls. 8-25) 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, diferente do que alegou o contribuinte, a repercussão tributária é flagrante, já que, conforme demonstrado nos documentos fiscais, cuja relação está anexa aos autos, os documentos se referem à operação de venda, surgindo assim a ideia de que houve uma transação comercial em que há pagamento das mercadorias/serviços adquiridos, caracterizando do desembolso financeiro.

Em outro ponto da discussão de mérito, o contribuinte vocifera contra os termos da autuação alegando que apresentou as EFDs com o registro do lançamento das notas fiscais no referido Livro Registro de Entradas. É verdade. Só esqueceu-se de informar que as retificações da escrituração fiscal digital só ocorreram em 2016, cerca de dois anos após o recebimento de notificação requerendo o referido ajuste das suas declarações e cuja ciência ocorreu em 5/6/2014 (fl. 5).

Mostrando uma certa comiseração com eventuais dificuldades que tenha enfrentado na retificação das EFDs, a Administração Fazendária, uma vez mais, apresentou a notificação ao contribuinte (fl. 7), em 11/6/2014, através do auditor fazendário, para que procedesse aos consertos, contando com o total desatendimento do autuado.

Veja que, em 18/9/2014, temos a lavratura do auto de infração, como não poderia ser diferente, já que, diante da infração, não resta ao auditor, por dever de ofício, levantar o crédito tributário através da peça acusatória. Ora, se, somente dois anos depois, tendo sido cientificado diversas vezes antes da lavratura do auto de infração, procedeu à retificação do auto de infração, não é demais considerar que seu estado de espontaneidade não se caracterizou.

Assim, é de se esclarecer que, em relação ao EFD retificada, a condição de espontaneidade em relação à documentação supostamente alterada só se satisfaz até o momento do conhecimento, por parte do contribuinte, do início da ação fiscal. E neste caso, podemos nos deparar com o cuidado que a Administração Fazendária teve de dispor ao autuado oportunidades para que ele fizesse a correção de eventuais declarações entregues ao Fisco.

Ocorre que, mesmo alegando que foi notificado para retificar a GIM, deveria ter apresentado algum documento que atestasse sua condição de espontaneidade a partir do comando da Administração Fazendária em relação à permissão de realizar a retificação dentro do prazo avertado.

Não é por menos que o legislador ordinário dedicou parte de sua energia a configurar o estado de espontaneidade, evitando o constrangimento à fiscalização de ter que tolerar declarações expedidas ou protocoladas após o início da ação fiscal, assim como prescreve o RICMS em seu artigo 642:

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.

[...]

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

dias. (grifo nosso)

Ora, a espontaneidade tem pressuposto: o atendimento integral à notificação, o que no caso não ocorreu, como se pode consultar no sistema ATF, em que fica evidenciado que, as EFDs apresentadas são retificadas, mas que foram apresentadas em 2016, dois anos após a lavratura, que se deu em setembro de 2014.

Aliás, não é de se espantar que o estado de espontaneidade do contribuinte autuado não esteja conforme a legislação. Tendo apresentado a EFD após a ciência do termo de início de fiscalização, ela se torna iníqua, não produzindo efeitos contra a Fazenda, a não ser contra si próprio ou terceiros. Ela, não se presta a produzir provas. Seu estado de espontaneidade não pode ser verificado por sua própria inércia, motivo pelo qual as informações supostamente contidas a respeito de lançamento ou não de notas fiscais de aquisição não se prestam a consubstanciar seus argumentos, assim como apregoa a legislação do ICMS no Estado:

Art. 643.

[...]

§ 7º A aceitação das escritas contábil e fiscal para a realização de auditoria e como prova processual junto aos órgãos julgadores administrativos, fica condicionada à apresentação dos livros Diário e Caixa, devidamente autenticados, no prazo estipulado pela fiscalização. (grifo nosso)

Por fim, alegando que acostou ao processo CD demonstrando sua movimentação financeira e fiscal retificada, não demonstra mais do que as irregularidades que praticou, em função de ter apresentado, tempestivamente, cópia infiel dessa movimentação e, intempestivamente, cópia supostamente fiel dela, motivo pelo qual, e por tudo já demonstrado, não será objeto de análise, sendo o julgamento de primeira instância manifestação por demais subsistente da procedência do feito fiscal.

3) OMISSÃO DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE VENDAS NOS LIVROS PRÓPRIOS

Aqui, consta denúncia de que o contribuinte, tendo emitido notas fiscais de venda de mercadorias ou prestação de serviço, deixou de lançá-las nos respectivos livros registro de saídas e apuração do ICMS, importando em falta de recolhimento do ICMS, decorrente dessa omissão, em plena divergência com o que prescreve o artigo 60, I e III do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 60. Os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal, apurarão no último dia de cada mês:

I - no Registro de Saídas:

- a) o valor contábil total das operações e/ou prestações efetuadas no mês;
- b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com débito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado;
- c) o valor fiscal total das operações e/ou prestações isentas ou não tributadas;
- d) o valor fiscal total de outras operações e/ou prestações sem débito do imposto;

(...)

III - no Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos correspondentes às operações de entradas e saídas de mercadorias e dos serviços tomados e prestados durante o mês:

- a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída e aos serviços prestados;
- b) o valor de outros débitos;
- c) o valor dos estornos de créditos;
- d) o valor total do débito do imposto;
- e) o valor do crédito do imposto, relativamente às operações de entradas e aos serviços tomados;
- f) o valor de outros créditos;
- g) o valor dos estornos de débitos;
- h) o valor total do crédito do imposto;
- i) o valor do saldo devedor, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "d" e o valor referido na alínea "h";
- j) o valor das deduções previstas pela legislação;
- l) o valor do imposto a recolher;
- m) o valor do saldo credor a transportar para o período seguinte, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "h" e o valor referido na alínea "d".

Ora, como sabido, a simples emissão do documento fiscal não é garantia do recolhimento do imposto se, em ato contínuo à emissão, o contribuinte se omite de lançar nos livros próprios as notas fiscais, tendo como consequência um valor menor do débito do imposto, com a decorrente redução do valor do imposto devido a recolher, numa perversão à finalidade principal de se apurar o *quantum debeatur*, o que, como demonstrado, é ato de infração à legislação do ICMS em vigor.

Tendo alegado apenas que já pagou o imposto devido, por ocasião da apresentação da EFD retificada, não consegue afastar de si a acusação que contra ele persiste. É claro que, no caso da retificação das saídas, com a conseqüente apuração correta do imposto a recolher, fica claro que satisfaz a parte decorrente da obrigação principal, mas sem prejuízo do ônus das penalidades que do auto de infração decorrem.

Portanto, diante dos pedidos feitos no curso de seu recurso, fica claro que remeter os autos do processo para que se proceda à exclusão é ato para o qual não há previsão legal, já que, a própria legislação do ICMS já faz previsão de revisional no processo administrativo tributário, razão pela qual não carece de consistência o pedido realizado.

Para o pedido de análise do processo 037713201-8, deve-se ter em mente que as questões atinentes a cada processo dizem respeito a eles próprios, sob pena de observação do princípio *quod non est in actis non est in mundo* (o que não está na ação não está no mundo), não havendo, portanto, previsão legal para que o procedimento seja adotado. Por outro lado, se há algum documento que naquele processo se preste a provar algo neste, não haveria impedimento algum para que o próprio contribuinte procedesse à cópia dele para que acostasse ao seu recurso como prova que prestigiasse seu interesse no processo.

Em outro plano, deve-se ter em mente que as duas instâncias de julgamento administrativo se prestam a isso mesmo: analisar toda a documentação anexada aos autos, motivo pelo qual, o pedido já foi atendido pelas duas instâncias em toda a integralidade.

Analisadas as questões meritórias resta adentrar na decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o referido auto de infração por considerar como concorrentes as duas acusações expostas no referido documento.

Ousando discordar do pensamento elaborado pelo julgador singular, tenho consideração que a respeito de omissão de saídas pretérita detectada através da constatação de notas fiscais de aquisição de mercadorias/serviços não lançadas nos livros próprios e falta de registro de notas fiscais de saídas nos Livros Registro de Saídas e de Apuração de ICMS não guarda qualquer relação de seus respectivos fatos geradores.

Ora, tendo omitido saída cuja constatação se dá em função da falta de registro de notas fiscais de aquisição, não se pode ter qualquer certeza se as saídas decorrentes, e cujo registro não foi realizado, tratam das mesmas mercadorias. Isso porque as primeiras operações se concretizaram à margem de qualquer controle contábil/fiscal da empresa. Ele omitiu as saídas porque não registrou as entradas. Tudo ao desconhecimento do Fisco.

Assim sendo, as operações de saídas, cujos documentos fiscais foram emitidos, mas não registrados, não tratam da mesma operação. Ou, pelo menos, não é possível comprovar a sua similitude, razão pela qual opino pela manutenção do crédito tributário referente à acusação de falta de registro de notas fiscais de saídas nos Livros Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, cancelada pelo julgador singular, no montante de R\$ 633,23 (seiscentos e trinta e três reais e vinte e três centavos).

Não é por menos que o próprio legislador ordinário resguardou para ambas as infrações descrições completamente diferentes, mas, mais do que isso, tem, as duas, diplomas legais previstos em completa capitulação díspar. Além disso, percebe-se, claramente, que as penalidades propostas para ambas as infrações se localizam em dispositivos normativos completamente distintos.

Por todo o exposto,

V O T O - pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo seu *desprovemento*, para reformar a sentença prolatada na primeira instância, que julgou parcialmente procedente o auto de infração de n.º 93300008.09.00001660/2014-59, lavrado em 18/9/2014, em desfavor da empresa MALVES SUPERMERCADO LTDA. - ME, inscrição estadual nº 16.065.652-3, devidamente qualificada nos autos, julgando-o PROCEDENTE e impondo o ônus decorrente desta ação fiscal no montante de R\$ 194.784,25 (cento e noventa e quatro mil, setecentos e oitenta e quatro reais e vinte e cinco centavos), sendo R\$ 97.497,66 (noventa e sete mil, quatrocentos e noventa e sete reais e sessenta e seis centavos), de ICMS, por inobservância aos artigos 158, I, 160, I c/c art. 646, além dos artigos 277 e parágrafos c/c 60, I e III, todos dispostos no RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e mais R\$ 97.286,59 (noventa e sete mil, duzentos, duzentos e oitenta e seis reais e cinquenta e nove centavos) de multa por infração, por disposição do artigo 82, V, "f" e II, "b" da Lei 6.379/96.

Primeira Câmara, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 28 de setembro de 2018.

ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO

Conselheiro Relator