



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

PROCESSO Nº1584192014-6

TRIBUNAL PLENO

Embargante: ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

Embargado: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

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

Autuante: LAVOISIER DE MEDEIROS BITTENCOURT

Relatora: CONS.ª GILVIA DANTAS MACEDO

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESPROVIDOS - OMISSÃO E CONTRADIÇÃO- NÃO CONFIGURAÇÃO- MANTIDA A DECISÃO EMBARGADA.

Os argumentos trazidos à baila pela embargante, e que tem por cerne a existência de contradição e omissão na decisão exarada neste Colendo Tribunal Administrativo não encontra fundamento de fato e de direito no Acórdão vergastado. Restando, pois, fulminada a possibilidade de sucesso por parte da interessada. Mantidas, portanto, as razões de decidir do Acórdão questionado.

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

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos *Embargos Declaratórios*, por regulares e tempestivos e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a decisão exarada nesta Egrégia Corte de Julgamento, através do Acórdão nº 481/2018, que julgou *parcialmente procedente*, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001825/2014-92 (fls. 3 - 8), lavrado em 10 de outubro de 2014, em desfavor da empresa, ATACADÃO – DISTRIBUIÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., inscrição estadual nº 16.159.568-5.

P.R.I

Tribunal Pleno de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de dezembro de 2018.

GÍLVIA DANTAS MACEDO
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, THAÍS GUIMARAES TEIXEIRA, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO, MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS (SUPLENTE), MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, PETRONIO RODRIGUES LIMA, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES e ÁUREA LÚCIA DOS SANTOS SOARES VILAR.

Assessora Jurídica

#

RELATÓRIO

Submetidos ao exame desta Corte de Justiça Fiscal Embargos de Declaração, com supedâneo no art. 62 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, c/c o art. 726 do RICMS-PB, os artigos 64 e 65 do Regimento Interno desta Casa, aprovado pelo Decreto Estadual nº 31.502, de 10 de agosto de 2010, interposto tempestivamente, motivado por discordância da decisão emanada do Acórdão nº 481/2018.

No libelo fiscal acusatório, formado pelo Auto de Infração de Estabelecimento 93300008.09.00001825/2014-92 (fls. 3 - 8), lavrado em 10 de outubro de 2014, em desfavor da empresa, ATACADÃO – DISTRIBUIÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., inscrição estadual nº 16.159.568-5, constam as seguintes acusações, *in verbis*:

“DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/ O USO E/OU CONSUMO DO ESTAB.) (PERÍODO A PARTIR DE 07.03/02) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte deixou de recolher ICMS – diferencial de alíquotas concernentes à(s) aquisição(ões) de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento.

Nota Explicativa:

“CONFORME DOCUMENTOS DOS AUTOS E CLASSIFICAÇÃO DADA ÀS NOTAS FISCAIS Nº 71378; 72725, DESTE PERÍODO, A EMPRESA ESTÁ SENDO AUTUADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.”

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 pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa:

“FATO DEMONSTRADO CONFORME RELAÇÃO DE NF-E RELACIONADAS EM PLANILHA E ANEXA AOS AUTOS, TENDO A AUDITORIA RECEBIDO A RELAÇÃO DA GOFE APÓS PESQUISA EM SEUS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, CONFORME O SPED FISCAL. URGE DISPOR QUE TODOS OS PROCEDIMENTOS DA GOFE FORAM ADOTADOS INCLUSIVE NOTIFICAÇÃO PARA CORREÇÃO DAS DIVERGÊNCIAS PERMANECENDO O FATO QUANDO REEXAMINADO NO SANDAF – SISTEMA DE ANÁLISE DE DADOS FISCAIS.”

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte substituído ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária sem a retenção do imposto devido.

Nota Explicativa:

“CONFORME PROVAS ANEXAS AO PROCESSO O AUTUADO ADQUIRIU PRODUTOS REGIDOS PELA LEGISLAÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, QUE CONFORME O DOCUMENTO FISCAL DA OPERAÇÃO CORRESPONDE A REFRIGERANTES E CERVEJAS, FARINHA DE TRIGO, ÁGUA MINERAL, FRALDAS E ABSORVENTES, AGUARDENTE, MATERIAL ELÉTRICO, PEÇAS E ACESSÓRIOS DE VEÍCULOS E MATERIAL DE CONSTRUÇÃO, E A NF-E DA OPERAÇÃO COM O CST 60 ALÉM DE NÃO TER SIDO REGISTRADA NÃO TEM O CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TODOS OS FATOS ESTÃO DEMONSTRADOS EM PLANILHAS E DOCUMENTOS QUE ACOMPANHAM OS AUTOS.”

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

Nota Explicativa:

“TENDO AINDA FULCRO NO ARTIGO 106, ALÍNEA G, PARÁGRAFO 2º DO RICMS/PB. PROVAS DOCUMENTAIS PRESENTES NO PROCESSO E ANEXOS DA O.S.S. 93300008.12.00005456/2014-67.”

Em sede de recurso apreciado por esta instância de julgamento, foi aprovado, por unanimidade, o voto exarado por esta conselheira relatora, declarando a *parcial procedência* do lançamento

tributário, tendo sido proferido o Acórdão nº 481/2018, conforme ementa abaixo:

“DIVERSAS ACUSAÇÕES - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS -ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – OMISSÃO DE VENDAS - GARANTIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DENÚNCIAS PARCIALMENTE CONFIGURADAS – ALTERADA A DECISÃO MONOCRÁTICA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Preliminares de nulidade - presunção, alegação de cerceamento de defesa, iliquidez e incerteza do crédito tributário – não acolhidas. Confirmada a regularidade formal das denúncias.

Desnecessária a solicitação de diligência diante dos elementos probantes inseridos nos autos com evidente conhecimento dos fatos apurados e rebatidos pela recorrente acerca das infrações constatadas.

Devido o recolhimento do ICMS - Diferencial de Alíquota, em operações sobre as entradas de produtos destinados ao uso/consumo e referentes a notas fiscais não lançadas. Excluída parte do crédito tributário referente à nota fiscal que acoberta operação de retorno para conserto.

Confirmada a irregularidade fiscal atestando a ocorrência de notas fiscais destinadas à empresa fiscalizada sem o devido lançamento dos documentos fiscais de entrada nos livros próprios. Alterada a sentença monocrática, diante da apresentação de documentos que foram objetos de operação de devolução, retorno e emitidas em favor de outro destinatário.

Falta de recolhimento do ICMS-Garantido, denúncia comprovada em parte. Exclusão dos créditos originados a partir de notas fiscais canceladas, cuja natureza da operação refere-se à remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiro.”

Da supracitada decisão, a empresa foi notificada em 14/11/2018, via Aviso de Recebimento, fl. 1032, Notificação acostada à fl. 1031, contra a qual interpôs Embargos Declaratórios (fls. 1033-1049), em 20/11/2018, vindo a requerer reapreciação da matéria processual, alegando a existência de *omissão e obscuridade*, no tocante a diversos pontos relacionados às fls. 1042-1048.

Diante do exposto, a embargante habilita-se a requerer que sejam conhecidos e, em seguida, providos os presentes *Embargos Declaratórios*, inclusive com efeitos modificativos, sanando-se os vícios apontados.

É o relatório.

VOTO

Cuida-se de *Embargos de Declaração* opostos com fundamento nos arts. 86 e 87, do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria GSER nº 75/2017, considerando o disposto no Decreto Estadual nº 37.286, de 15 de março de 2017, em relação ao qual a embargante pretende os *efeitos modificativos*, para solucionar *omissões e obscuridades* que conteria a decisão *ad quem*, exarada mediante o Acórdão nº 481/2018.

Como bem se sabe, o *recurso de Embargos Declaratórios* tem por objetivo efeitos modificativos na implementação de *solução na omissão, contradição e obscuridade* na decisão ora embargada, devendo ser interposto no prazo regimental de 5 (cinco) dias contados da data da ciência ao contribuinte, senão vejamos:

Art. 86. O Recurso de Embargos de Declaração será oposto pelo contribuinte, pelo autor do feito ou pela Fazenda Pública, em petição dirigida ao relator, quando houver omissão, obscuridade ou contradição na decisão proferida.

*Art. 87. Os Embargos de Declaração deverão ser opostos **no prazo de 5 (cinco) dias** contados da data da ciência ao contribuinte.(g.n.)*

Em primeiro lugar, cabe-nos considerar a tempestividade do presente recurso, tendo em vista que foi interposto, em 20/11/2018, dentro do prazo regulamentar previsto no artigo 87 do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba.

Indo à questão de fundo, necessário salientar que a embargante teve julgamento em parte desfavorável, quando da análise meritória, vindo a interpor o presente recurso, por considerar que houve erro de fato ou material no Acórdão proferido por este Colegiado.

Como se vê, no art. 86 do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria GSER nº 75/2017, considerando o disposto no Decreto Estadual nº 37.286, de 15 de março de 2017, a hipótese de admissibilidade do presente recurso se dá quando ocorre *omissão, obscuridade ou contradição na decisão colegiada proferida*, visando corrigir lacunas, obscuridade ou conflito de entendimento.

Verificadas as formalidades legais, inclusive no que tange à tempestividade do recurso, *passo à análise dos argumentos ventilados pela embargante.*

Inicialmente, alega a existência de *contradição e omissão* no tocante a diversos pontos, elencados às fls. 1042-1048, relatados a seguir:

Item 3. Informa que o Acórdão vergastado deixou de considerar documentos fiscais com CFOP:

6923- simples remessa por conta e ordem de terceiros;

5401/6401 – venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito à ST, na condição de contribuinte substituto;

5403/6403 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

5405 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído;

Item 4. Diz respeito à omissão referente à análise da nota fiscal nº 902568, CFOP 5401, na qual a fiscalização penalizou duas vezes a embargante.

Nº NF	DATA	TOTAL DO PRODUTO	VLR A PAGAR	MULTA
902568	29/4	21.017,16	3.572,92	3.572,92

902568	29/4	21.017,16	3.572,92	3.572,92
--------	------	-----------	----------	----------

Itens 5 e 6. Questiona o indeferimento da diligência, constituindo em violação ao amplo direito de defesa e contraditório, bem como afronta ao princípio da busca da verdade material.

Itens 7. Advoga, também, que desconhece as operações de compra, objeto dos autos, fazendo observar que essa prova não compete à empresa atuada.

Item 9. No que tange à multa, relata que a decisão foi *omissa*, isto por que:

1. Foi calculada sobre um suposto valor de imposto devido e não pago;
2. O artigo como infringido menciona “saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada”;
3. Na planilha “Resumo das Notas Fiscais não Registradas no Livro Fiscal Registro de Entradas” foram calculadas duas multas sobre o mesmo fato, relativamente ao auto de infração nº 93300008.09.00001836/2014-72.

Item 13. Omissa no que tange à iliquidez e incerteza dos valores contidos no lançamento levado a efeito pelo fisco desse Estado, em especial no item referente à substituição tributária, enfatizando que, se de ausência de registro de notas fiscais de entrada se trata, a qual ensejaria então, a omissão de saídas tributadas, sendo imprescindível que se proceda a um levantamento fiscal, considerando-se as entradas, saídas, estoques inicial e final, se apurando o movimento real tributável da empresa.

Prosseguindo, sustenta que o fisco partiu do pressuposto de que a não escrituração de notas fiscais de aquisição acarretaria presunção de omissão de saídas pretéritas, mas ao mesmo tempo afirma que parte das operações que deram origem as aquisições são interestaduais, e aplica para todas indistintamente a alíquota interna de 17%.

Prossegue afirmando que não basta arrolar inúmeras notas fiscais de entrada como não tendo sido escrituradas, tomar os valores nominais e sobre eles aplicar a alíquota, aparentemente já carente de precisa fundamentação.

No meu sentir, todavia, mesmo apesar das arguições da autuada, pelo que se lê do Relato há uma mera tentativa de rediscussão meritória. Veja-se:

Inicialmente, no item 3, informa que o Acórdão vergastado deixou de considerar alguns documentos fiscais com CFOPS específicos, e, no item 4, alega omissão referente à nota fiscal nº 902568, CFOP 5401, na qual a fiscalização penalizou duas vezes a embargante.

Ocorre que foram oportunizados à reclamante todos os momentos para se contrapor às acusações que lhe estão sendo impostas, resguardando os princípios constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa, corolários do princípio do Devido Processo Legal, que também devem ser observados no processo administrativo tributário.

O artigo 56 da Lei nº 10.094/13 assim dispõe:

*“Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a **impugnação ou o recurso**.”*

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita. (grifo nosso)

Ademais, a autuada compreendeu as acusações fiscais, o que se verifica pelas peças de defesa apresentadas, *impugnação e recurso voluntário*, abordando todos os aspectos relacionados com os fatos objeto do lançamento.

Entretanto, todos os ajustes suscitados pela embargante, que foram confirmados, foram realizados, seja na instância monocrática ou em segunda instância. Não sendo, possível, neste momento, de recurso de Embargos Declaratórios, realizar qualquer ajuste suscitado pela embargante, especialmente dada a *preclusão do direito da autuada de ver reanalisada a matéria nessa fase administrativo tributária*.

No que tange aos itens 5 ao 13, a embargante levanta casos meritórios, em nenhum momento se observa, no Acórdão, omissão ou mesmo obscuridade, quanto a estes temas apresentados. Assim, comento, item a item, abaixo:

Em se tratando da realização de *diligência, violação ao amplo direito de defesa e ao contraditório*, extraio extratos do voto, relatando a respeito desta temática:

Preliminares

1. Nulidade do auto de infração por irregularidades do lançamento – afronta à ampla defesa, comprometendo a iliquidez e certeza do feito.

A empresa inicia sua intervenção pugnando pela nulidade do feito fiscal em razão de não terem sido disponibilizados, nem carreados aos autos, os documentos que embasaram os valores indicados, bem como a decisão recorrida foi omissa quanto à certeza e a liquidez dos créditos.

Em razão do exposto, alega que o direito à ampla defesa não foi resguardado, no presente auto de infração, pela ausência nítida de dados suficientes para determinar com segurança a natureza da infração e os consectários, especificamente quanto aos valores contidos no lançamento tributário, em especial ao item referente à substituição tributária.

Deve-se observar, conforme já relatado, pormenorizam-se, nos autos, as acusações e os valores correspondentes a cada uma delas, respaldando os princípios da legalidade e da ampla defesa, utilizando-se técnicas de fiscalização seguindo padrões lógicos, concebendo o arcabouço com elementos formais essenciais à validade da peça vestibular, não configurando assim cerceamento de defesa.

É de surpreender a alegação de nulidade do lançamento de ofício por cerceamento de defesa, justo porque são de clareza meridiana que todos os elementos inseridos no auto de infração, conforme acima exposto, estão presentes e prontos a fornecer ao acusado todas as condições para o exercício pleno da ampla defesa e do contraditório, de forma que é de se estranhar a alegação em contrário feita pelo acusado. Não devendo prosperar, portanto.

Além disso, sabe-se, que um ato administrativo só poderá ser anulado quando ilegal ou ilegítimo. O libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, a autuação, conforme se aduz do artigo 41 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

Conforme se observa, todas as infrações são apontadas no Auto de Infração por totalizadores mensais, a base de cálculo e as respectivas alíquotas encontram-se registradas nos demonstrativos próprios tornando descabida qualquer arguição por iliquidez e incerteza do crédito tributário.

Além do fato de terem sido apresentadas todas as informações com precisão para cada infração, nos demonstrativos acostados ao libelo acusatório.

Portanto, verificamos que não há que se falar em nulidade do auto de infração, haja vista a ausência de canhotos com assinatura nas notas fiscais acostadas, pois, somente, a simples aposição de assinaturas por pessoa desconhecida colocada nesses documentos, por si só, não se consubstancia, não prova a efetiva entrega e recebimento das mercadorias.

O artigo 56 da Lei nº 10.094/13 assim dispõe:

Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita.

A transcrição acima não deixa dúvidas: as provas podem ser utilizadas tanto como fundamento da acusação quanto como argumento de defesa, cabendo o ônus a quem esta aproveita.

Diante do relatado, diferentemente do que aventa o recurso, presentes estão os requisitos legais, inclusive e especialmente aquele que diz respeito à descrição das acusações (art. 692, V do RICMS/PB), não sendo possível acatar tal preliminar analisada.

2 Realização de diligência

Na sequência, urge também, adentrar no proclame da recorrente, quando postula pedido de produção diligência, com a finalidade de efetivar a apuração do ICMS, realmente devido.

Neste campo, quanto ao referido tema, corroboro com as razões fundamentais apresentadas pela instância a quo quanto à não aceitação do pedido formulado, sendo firmada em razão da desnecessidade, tendo em vista que todos os elementos probatórios, necessários à clara delimitação da lide, encontram-se presentes nos autos, conforme já relatado, consubstanciado por meio dos documentos acostados.

Esta razão se infere, uma vez que as matérias de fato postas no libelo acusatório podem ser plenamente esclarecidas e se exaurem no âmbito das provas documentais, de modo a evidenciar o montante do crédito tributário levantado, nos termos da denúncia. Estas informações consolidadas já se encontram nos autos, nos demonstrativos elaborados pelos autores do feito e nos documentos acusatórios, motivo por que se torna desnecessária a produção de prova pericial para a correta apreciação do feito.

Bem verdade que a legislação mantém em vigor dispositivo que prevê a realização de diligência para produção de provas, conforme disciplinado no art. 704 e parágrafos, do RICMS/PB, verbis:

“Art. 704. Antes ou depois de apresentada defesa e até a conclusão do preparo, havendo diligências ou exames a realizar, serão eles determinados pela repartição preparadora, de ofício ou a pedido do autor do procedimento ou do acusado.

§ 1º A autoridade que determinar a realização de diligência fixará prazo razoável ao seu cumprimento, levando em conta o nível de complexidade das tarefas a realizar.

§ 2º A parte que requerer diligência ou exame responde pelas despesas correspondentes, devendo indicar com precisão os pontos controversos que pretende sejam elucidados e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento das dúvidas.

§ 3º Cabe à autoridade preparadora, na hipótese do parágrafo anterior, arbitrar os custos com a diligência ou exame solicitado, exigindo o depósito respectivo na repartição, no prazo de 05 (cinco) dias, contados da notificação do deferimento.”

No caso em exame, os pontos contestados pela recorrente, estão claramente dispostos nos autos, sendo mais que suficientes para a elucidação da controvérsia, não havendo, portanto, a necessidade de realização de diligência para identificá-los. Ademais, caso a autuada fosse detentora de alguma prova, poderia tê-la juntado aos autos, nos momentos oportunizados pela lei processual.

Assim sendo, corroboro com o entendimento proferido pela instância prima, indeferindo o pedido da recorrente para realização de diligência para esclarecimento de qualquer matéria posta neste juízo, inclusive pelo fato que a autuada não demonstrou qualquer vício ou incerteza na apuração realizada, que viesse a implicar na necessidade de melhor esclarecimento dos fatos postos, tendo sido concedidas todas as oportunidades de apresentar contraprovas ao libelo, o qual, assim sendo, por todas as considerações acima expendidas, mais transparece um artifício procrastinatório. (g.n.)

Da mesma maneira compreendeu a instância prima.

No que diz respeito à *omissão* relativa à *presunção fiscal*, e tendo a embargante não reconhecido como suas as operações de compra formalizadas pelas notas fiscais.

Conforme já esclarecido, no Acórdão vergastado, transcrevo os seguintes extratos:

2.Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição

*No âmbito da legislação tributária 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, uma vez que a constatação deste fato **faz surgir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis** sem o pagamento do imposto devido. Vejamos o que dispõe o artigo 646 do RICMS/PB(g.n.)*

Art. 646. 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.

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, assim 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 ou Vendidos, conforme o caso.

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 33.047/12 (DOE de 23.06.12).

*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: (g.n.)*

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.

Por imperativo legal, identificada a *omissão*, sobre o auditor fiscal recai a obrigação de lançar, de ofício, o crédito tributário decorrente desta infração, tendo em vista a receita marginal originária das saídas omitidas afrontar o disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB, os quais reproduzimos a seguir:

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;

Tratando-se de presunção juris tantum, à recorrente cabe se contrapor à denúncia, apresentando os elementos que confirmariam a regularidade de suas operações. (g.n.)

(...)

Esta foi a fórmula encontrada pelos sistemas processuais jurídicos e administrativos como forma de subsidiar o julgador na tomada de decisões que visem à busca da justiça.

Não se trata de uma obrigação, mas sim de um ônus. Neste sentido, a parte a quem incumbe o direito de provar, não o fazendo, suportará as consequências.

No sistema processual brasileiro, a distribuição do ônus da prova incumbe:

(g.n.)

- a) *Ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*
- b) *Ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Assim, não importa a posição que o indivíduo ocupe na relação processual (autor, réu, etc.), pois, quando fizer uma afirmação da qual decorra seu próprio direito (em razão do fato ocorrido), terá de provar sua veracidade. Daí, a regra adotada pelo direito brasileiro: ao autor, caberá o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito, enquanto que, ao réu, restará a comprovação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.(g.n.)

Este modelo também foi incorporado à Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, que dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária, no âmbito da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba. Observemos o art. 56 da referida Lei:

Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita.

(...)

Por isso mesmo foi exposto no voto que:

“No que se refere à sistemática de apuração do tributo devido, é importante esclarecermos que, para a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, o artigo 646 do RICMS/PB autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto.

Este comando normativo, ao garantir o direito à Fazenda Pública de recuperar o ICMS incidente sobre operações pretéritas, o fez presumindo que todas elas foram realizadas com mercadorias tributáveis.

Assim, a exigência dos créditos não está relacionada diretamente às mercadorias consignadas nestas notas fiscais, mas sim a operações pretéritas, cujas receitas não foram oferecidas à tributação e que possibilitaram ao contribuinte adquirir as mercadorias que se encontram descritas nas notas fiscais.

Considerando essas circunstâncias, depreende-se que se trata de uma questão de prova. Tão grande a sua importância, no controle da circulação de mercadorias que nenhum outro documento, seja ou não fiscal, é capaz de substituí-la nas suas finalidades essenciais.

Trata-se de responsabilidade legal, somente elidida por prova inequívoca da não ocorrência do fato, ressalvando ser indispensável que as operações mercantis relativas às notas fiscais não lançadas sejam onerosas, haja vista a necessidade de ter havido pagamento de mercadorias com recursos financeiros advindos de receitas omitidas. Inexistindo desembolso financeiro, não há como prosperar a acusação.”

Em relação à afirmação de que a decisão foi omissa no tocante à indevida penalização da

embargante, observo que o acórdão é claro ao afirmar que:

“Importa destacar que, os cálculos foram realizados nos termos do artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96:

“Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil;”

No caso do item 9.3, quando a embargante afirma que na planilha “Resumo das Notas Fiscais não Registradas no Livro Fiscal Registro de Entradas” foram calculadas duas multas sobre o mesmo fato, relativamente ao auto de infração nº 93300008.09.00001836/2014-72, reafirmo: a embargante já foi bem esclarecida, inclusive pela instância prima, pois não há conexão entre este Auto de Infração e o de nº 93300008.09.00001836/2014-72, pois o de nº 1836/2014-72 formaliza exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, e o auto de infração, presente, diz respeito a falta de lançamento de nota fiscal de aquisição - obrigação principal :

“No âmbito da legislação tributária 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, uma vez que a constatação deste fato faz surgir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido. Vejamos o que dispõe o artigo 646 do RICMS/PB:”

“Assim, a exigência dos créditos não está relacionada diretamente às mercadorias consignadas nestas notas fiscais, mas sim a operações pretéritas, cujas receitas não foram oferecidas à

tributação e que possibilitaram ao contribuinte adquirir as mercadorias que se encontram descritas nas notas fiscais.”

Conforme se observa, em momento algum se está diante da ocorrência de *bis in idem*, nem tão pouco o autor do feito cobrou duas multas sobre a mesma infração, neste auto de infração. De fato, o demonstrativo só apresenta a informação dos dois cálculos, todavia os créditos tributários referentes a cada infração, obrigação principal e acessória, foram lançados em autos distintos.

No que diz respeito às alegações da embargante de *não ter se aproveitado do crédito das notas fiscais de entrada*, que deixaram de ser registradas, tendo o fisco aplicado, indistintamente, a alíquota interna de 17%, inclusive nos casos de aquisições interestaduais, faço observar que este assunto foi bem esclarecido, em ambas as instâncias, pois o descumprimento da obrigação principal, relativa à falta de lançamento de nota fiscal de entradas, o que impõe ao auditor a obrigação de lançar crédito tributário decorrente de omissão de saída sempre que estiver diante da situação em que o contribuinte não lançar em sua escrita fiscal e contábil notas fiscais de aquisição de mercadorias, exceto quando a operação for não onerosa.

Tratando-se de presunção de *omissão de saídas pretéritas*, a alíquota a ser aplicada é a interna, ou seja, 17% (dezesete por cento). As notas fiscais não registradas permitem à fiscalização presumir que os recursos utilizados para a compra das mercadorias nelas consignadas foram obtidos por meio de receitas marginais.

“Não se trata, portanto, de analisar se as notas fiscais não lançadas foram originárias de operações interestaduais. O que se busca é tributar a origem destes recursos.”

Ressalte-se, entretanto, que, sendo uma presunção *juris tantum*, o lançamento pode ser elidido por prova em contrário.

Por fim argumenta *omissão*, no que tange à iliquidez e incerteza dos valores contidos no lançamento, levado a efeito pelo fisco desse Estado, em especial no item referente à substituição tributária, enfatizando que, se de ausência de registro de notas fiscais de entrada se trata, a qual ensejaria então, a omissão de saídas tributadas, sendo imprescindível, que se proceda a um levantamento fiscal, considerando-se as entradas, saídas, estoques inicial e final, se apurando o movimento real tributável da empresa.

De forma geral, reputo insubsistente este argumento, pois os elementos de prova apresentados pela fiscalização, aliados à descrição precisa das acusações contidas no Auto de Infração, conferem à embargante, condições amplas, para exercer, em sua plenitude, o seu direito de defesa.

O arcabouço probatório é detalhado, contendo todos os elementos necessários à identificação dos documentos que lastrearam as acusações a seguir:

- a) Falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios (fls. 42 a 109 e 479 a 512);
- b) Falta de recolhimento do ICMS – Garantido (fls. 110 a 310);
- c) Falta de recolhimento do ICMS – Diferencial de Alíquotas (fls. 312 a 323);
- d) Falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária (fls. 325 a 478).

Os princípios constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa, corolários do princípio do Devido Processo Legal, também foram observados no processo administrativo tributário, como forma de garantir aos contribuintes litigantes a possibilidade de se contraporem, de forma ampla, às acusações que lhe estão sendo impostas. Conforme dispões o artigo 56 da Lei nº 10.094/13.

No que diz respeito à acusação relativa à *falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária* copio trecho do Acórdão, refutando a alegação de omissão referente à iliquidez e incerteza dos valores contidos no lançamento:

“Quanto a esta acusação, destaca-se que a autuada comparece arguindo a improcedência, informando que os documentos elencados referem-se a notas fiscais canceladas, notas objetos de devolução ou então documentos relacionados a destinatários diversos do estabelecimento autuado, inexistindo operações subsequentes, que se sujeitariam a retenção do imposto a título de substituição tributária.

Informa que a nota fiscal nº 25.458, (Doc. 6), emitida em 18/10/2013, traz em campo próprio o destaque do ICMS – Substituição tributária, e, a nota fiscal nº 4096 foi emitida em nome de outro destinatário.

Examinando as provas acostadas às fls. 399 e 440, pela fiscalização, Demonstrativos, fls. 324 -478, e informações constantes do sistema ATF, verifica-se que as informações são procedentes, requisitando a exclusão dos seguintes valores do crédito tributário.

(...)

Além disso, corroboro com os ajustes realizados pela instância prima, excluindo os valores lançados a título de Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição nos Livros Próprios, as notas fiscais que foram devolvidas, aquelas cujas mercadorias retornaram ao estabelecimento remetente e as que foram destinadas a outros contribuintes.

Crédito Tributário Total a ser excluído da exordial – R\$ 683,06(ICMS + multa).”

Observa-se, pelo exposto, que o Acórdão vergastado *não apresentou omissão ou obscuridade*, conforme a embargante alega. Ao revés, todos os pontos abordados pela embargante foram enfrentados a contento, pelo conluo pela *improcedência* dos embargos declaratórios do voto vergastado.

Nestes termos,

VOTO pelo recebimento dos *Embargos Declaratórios*, por regulares e tempestivos e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a decisão exarada nesta Egrégia Corte de Julgamento, através do Acórdão nº 481/2018, que julgou *parcialmente procedente*, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001825/2014-92 (fls. 3 - 8), lavrado em 10 de outubro de 2014, em desfavor da empresa, ATACADÃO – DISTRIBUIÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., inscrição estadual nº 16.159.568-5.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de dezembro de 2018.

Gílvia Dantas Macedo
Conselheira Relatora