



PROCESSO Nº 1383262023-0 - e-processo nº 2023.000266236-0

ACÓRDÃO Nº 050/2025

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: NESTLÉ BRASIL LTDA.

Advogada: Sr.^a ALINE RIBEIRO DA SILVA, inscrita na OAB/SP sob o nº 402.875

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: CARLOS GUERRA GABÍNIO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE VENDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. DENÚNCIA CONFIGURADA. RETROATIVIDADE DA NORMA MAIS BENÉFICA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovadas, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o § 8º do art. 3º da Lei nº 6.379/1996.
- Ajustes nas penalidades decorrente do princípio da retroatividade da norma mais benéfica.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento para manter a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002040/2023-28, lavrado em 07 de julho de 2023, contra a empresa NESTLE BRASIL LTDA, mantendo os créditos tributários na quantia de R\$ 135.541,69 (cento e trinta e cinco mil, quinhentos e quarenta e um reais e sessenta e nove centavos), sendo R\$ 77.452,42 (setenta e sete mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e quarenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao art.158, I, do ICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, c/fulcro no §8º do art. 3º da Lei nº 6.379/1996 e R\$ 58.089,27 (cinquenta e oito mil, oitenta e nove reais e vinte e sete centavos) de Multa por infração arrimada no art. 82, V, “F”, da Lei n 6.379/96.



Mantenho cancelado o montante de R\$ 19.363,15 (dezenove mil, trezentos e sessenta e três reais e quinze centavos) a título de multa por infração, em observância ao princípio da retroatividade da norma penal mais benéfica.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar, que deverá observar o comando do art. 11, § 9º da Lei nº 10.094/2013.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 29 de janeiro de 2025.

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, **JUAN CARLOS DE ALMEIDA SILVA (SUPLENTE)**, **LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA E RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO**.

ADRIANO FERREIRA RODRIGUES DE CARVALHO
Assessor



PROCESSO Nº 1383262023-0 - e-processo nº 2023.000266236-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: NESTLÉ BRASIL LTDA.

Advogada: Sr.^a ALINE RIBEIRO DA SILVA, inscrita na OAB/SP sob o nº 402.875

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: CARLOS GUERRA GABÍNIO

Relator: CONS.^o PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE VENDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. DENÚNCIA CONFIGURADA. RETROATIVIDADE DA NORMA MAIS BENÉFICA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovadas, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o § 8º do art. 3º da Lei nº 6.379/1996.

- Ajustes nas penalidades decorrente do princípio da retroatividade da norma mais benéfica.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, o recurso voluntário interposto contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00002040/2023-28, lavrado em 07 de julho de 2023, contra a empresa NESTLE BRASIL LTDA, inscrição estadual nº 16.191.618-0, no qual constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

0720 - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO (PERÍODO A PARTIR DE 28/10/2020) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter efetuado aquisições, conforme documentos fiscais, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

A AUTUAÇÃO DECORRENTE DA FALTA DE REGISTRO, NOS LIVROS PRÓPRIOS, DAS NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS CONSTANTES DO QUADRO DEMONSTRATIVO EM ANEXO, O QUAL FICA SENDO PARTE INTEGRANTE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. AS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS EM QUESTÃO PODERÃO SER CONSULTADAS NO PORTAL NACIONAL DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA, ATRAVÉS DA RESPECTIVA



CHAVE ELETRÔNICA INFORMADA NO REFERIDO QUADRO DEMONSTRATIVO.

0719 - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISICAO (PERIODO ATE 27/10/2020) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter efetuado aquisições, conforme documentos fiscais, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

A AUTUAÇÃO DECORRENTE DA FALTA DE REGISTRO, NOS LIVROS PRÓPRIOS, DAS NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS CONSTANTES DO QUADRO DEMONSTRATIVO EM ANEXO, O QUAL FICA SENDO PARTE INTEGRANTE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. AS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS EM QUESTÃO PODERÃO SER CONSULTADAS NO PORTAL NACIONAL DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA, ATRAVÉS DA RESPECTIVA CHAVE ELETRÔNICA INFORMADA NO REFERIDO QUADRO DEMONSTRATIVO

Por decorrência, o representante fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de R\$ 154.904,84 (cento e cinquenta e quatro mil, novecentos e quatro reais e oitante e quatro centavos), sendo R\$ 77.452,42 (setenta e sete mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e quarenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao art.158, I, do ICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, c/fulcro no § 8º do art. 3º da Lei nº 6.379/1996 e R\$ 77.452,42(setenta e sete mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e quarenta e dois centavos) de Multa por infração arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei n 6.379/96.

Após cientificada em 17/07/2023, a autuada apresentou impugnação tempestiva contra o lançamento do crédito tributário consignado no Auto de Infração em análise, por meio da qual afirma, em síntese que:

- a) Que a autuação é nula, pois os anexos do auto de infração foram enviados apenas na véspera do prazo para a apresentação da defesa, por e-mail aos patronos da impugnante, cerceando o direito de defesa;
- b) A nulidade deve ser reconhecida por absoluta deficiência na descrição da infração, sendo imprecisa em relação aos fatos que ensejaram o entendimento de que a Autuada teria deixado de recolher o ICM;
- c) A autuação é nula, ainda, pela ausência de relação entre a descrição da infração e o seu fundamento legal;
- d) Há a ocorrência do *bis in idem*, por ter sido exigida multa em relação as operações compreendidas nos mesmos períodos, através do auto de infração nº 93300008.09.00002039/2023-01;
- e) Deve ser aplicado o princípio da Consumação ou Absorção, segundo o qual o mesmo fato não pode acarretar penalidades diferentes;
- f) A multa se apresenta confiscatória;



- g) Que deve o presente feito ser convertido em diligência a fim de apurar se as Notas Fiscais que materializam a presente autuação foram efetiva e regularmente escrituradas pela Impugnante ou não, em observância estrita ao Princípio da Verdade Material.

Ato contínuo, os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

PRELIMINARES NÃO ACOLHIDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉTIRAS. INFRAÇÃO CONFIGURADA. CORREÇÃO DA PENALIDADE EM DECORRÊNCIA DA RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA.

Não ficou demonstrado o cerceamento de defesa como alegado pela autuada, logo, o lançamento atende as disposições contidas no art. 142 do CTN, tendo sido oportunizado ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo, tendo sido o Auto de Infração lavrado consoante às cautelas da lei, não havendo casos de nulidade de que tratam a Lei nº 10.094/13.

Não procede a tese da ocorrência de bis in idem, como também não é cabível o princípio da consumação, que tem aplicação no âmbito do direito penal, quando um fato previsto em uma determinada norma é compreendida em outra mais abrangente. O que não é o caso dos autos.

Ao não lançar os documentos fiscais de aquisição fica o contribuinte sujeito a presunção jûris tantum de omissão de saídas tributáveis sem o recolhimento do imposto, nos termos da lei.

A aplicação da retroatividade da lei mais benéfica, conforme disposição do art. 106, II, “c”, do CTN, levou a derrocada de parte dos créditos lançados.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Após tomar ciência da decisão singular, em 19/03/2024, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário, por meio do qual reiterou os seguintes pontos:

- a) Acusação – falta de escrituração de notas fiscais de entrada – que as notas em questão foram escrituradas, conforme livro de entrada. As que não foram registradas não deveriam sê-lo, na medida em que as operações que deveriam acobertar foram anuladas; Que a acusação ofende o princípio da primazia da verdade material, em vista da adoção de presunções não previstas legalmente e da falta de análise do estoque da empresa. Defende, ainda, que a infração é de mero descumprimento de obrigação acessória, que não houve repercussão tributária ao caso, que a intenção do agente deve ser levada em conta e que existem notas fiscais na relação que foram efetivamente escrituradas;
- b) Acusação – falta de escrituração de notas fiscais de saída - trata de operações sem repercussão tributária, incorre em bis in idem, em vista da cobrança inclusa no auto de infração nº 93300008.09.00000790/2018-06 e que há incompatibilidade nos demonstrativos e totalizadores apresentados por parte da autoridade fiscal;



c) Que a multa apresenta caráter confiscatório.

Na sequência os autos foram remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral consignado pelo contribuinte, os autos foram remetidos à Assessoria Jurídica desta Casa para emissão de parecer técnico acerca da legalidade do lançamento, nos termos do art. 20, X, da Portaria GSER nº 80/2021 (Regimento do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba).

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir da empresa NESTLÉ BRASIL LTDA, crédito tributário decorrente das acusações supra indicadas, em relação aos exercícios de 2020 e 2021.

Inicialmente, deve ser reconhecido que na elaboração do auto de infração foram cumpridos os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional e os descritos no artigo 17 da Lei nº 10.094/13, estando perfeitamente delimitadas a pessoa do infrator e a natureza das infrações, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação.

Além de caracterizar descumprimento de obrigação acessória, a falta de escrituração de documentos fiscais de entradas pode ganhar contornos mais amplos, pois a legislação tributária do Estado da Paraíba incluiu esta conduta no rol daquelas que autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem recolhimento do imposto devido.

Vejamos o que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB¹:

Lei nº 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 de pagamento, integrantes ou não do Sistema de Pagamento Brasileiro - SPB, relativas às transações com cartões de débito, crédito, de loja (private label) e demais instrumentos de pagamento eletrônico, 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.

Nova redação dada ao § 8º do art. 3º pela alínea “a” do inciso I do art. 2º da Lei nº 11.801/20 - DOE de 28.10.2020

¹ Redações vigentes à época dos fatos geradores.



§ 8º 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:

II - a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte, por meio de cartão de crédito ou de débito, em valores inferiores às informações fornecidas por instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, integrantes ou não do Sistema de Pagamentos Brasileiro - SPB, relativas às transações com cartões de débito, crédito, de loja (private label), transferência de recursos, transações eletrônicas do Sistema de Pagamento Instantâneo e demais instrumentos de pagamento eletrônicos, bem como às informações prestadas por intermediadores de serviços e de negócios referentes às transações comerciais ou de prestação de serviços intermediadas.

Nova redação dada ao inciso II do § 8º do art. 3º pelo inciso I do art. 7º da Lei nº 12.094/21 – DOE de 20.10.2021.

II - a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de qualquer desembolso não registrado no Caixa ou, ainda, de declarações de vendas pelo contribuinte, por meio de cartão de crédito ou de débito, em valores inferiores às informações fornecidas por instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, integrantes ou não do Sistema de Pagamentos Brasileiro - SPB, relativas às transações com cartões de débito, crédito, de loja (private label), transferência de recursos, transações eletrônicas do Sistema de Pagamento Instantâneo e demais instrumentos de pagamento eletrônicos, bem como às informações prestadas por intermediadores de serviços e de negócios referentes às transações comerciais ou de prestação de serviços intermediadas.

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. (g. n.)



A constatação desta omissão levou a fiscalização a indicar, no campo “Enquadramento Legal” do auto de infração, que a conduta infracional do contribuinte teria afrontado o disciplinamento contido nos art. 158, 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;

Conforme demonstrado, a legislação de regência do ICMS determina o lançamento da obrigação principal acrescida da multa por infração quando identificada a falta de escrituração de notas fiscais de entrada nos livros próprios, motivo pelo qual, encontra-se correta a descrição do fato gerador bem como a apresentação das provas por meio da planilha anexada ao processo às folhas 05 a 08.

Ademais, esta planilha apresenta o conjunto de informações que permitem a perfeita identificação das operações realizadas pela empresa Autuada, fornecendo a materialidade da constituição do crédito tributário, bem como, viabilizando à autuada todos os elementos necessários ao exercício do seu direito de defesa.

Apesar de o contribuinte afirmar que deve ser reconhecida a nulidade do procedimento pelo fato de não ter recebido os anexos do auto de infração em tempo hábil para elaboração de sua defesa, andou bem a instância prima quando afirmou que:

É incontestável que todos os elementos que fundamentam o lançamento tributário devem constar nos autos, sob pena de cercear o direito de defesa da autuada. Foram anexados aos autos, pela fiscalização, os demonstrativos analíticos, demonstrando detalhadamente as operações auditadas, conforme planilhas que fazem parte integrante do auto de infração.

Não restam dúvidas que as provas podem e devem ser utilizadas tanto para fundamentar a infração quanto para fundamentar as alegações e fatos apresentados na defesa, cabendo o ônus a quem esta aproveita.

No caso em tela, observa-se um vasto conteúdo probatório carreado aos autos pelo autor do feito fiscal. Tendo o conhecimento da lavratura do auto de infração, cabe ao contribuinte diligenciar de forma eficiente para ter acesso aos autos com todos os seus demonstrativos.

A Lei de nº 10.094/13, que rege o Processo Administrativo Tributário no Estado da Paraíba (Lei do PAT/PB), dispõe, em seu art. 64, que é facultado ao contribuinte examinar o processo na repartição fiscal:

Art. 64. Ao sujeito passivo ou ao seu representante legal é facultado examinar o processo no recinto das repartições em que tiver curso, observado o seguinte:

I – o sujeito passivo ou seu representante legal poderá requerer cópia de Processo Administrativo Tributário do qual seja parte;

II – o chefe da repartição preparadora poderá autorizar que servidor acompanhe o requerente para reprodução de cópia do processo em estabelecimento prestador de tal serviço.

A autorização legal para que o sujeito passivo tenha acesso aos autos, examinando-se e efetuando cópia, busca atender ao princípio do devido processo legal, garantindo-se o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Desta forma, estando os autos com todos os elementos necessários ao exercício do direito de defesa, caberia ao sujeito passivo comparecer ou



solicitar os documentos à Repartição Fiscal, em tempo hábil, para exame e ter acesso a todas as informações que entendesse necessárias.

De fato, todo o conteúdo probatório consta no processo eletrônico desde o seu protocolo², ficando à disposição do contribuinte, nos termos do art. 64 da Lei do PAT, sendo do contribuinte a responsabilidade de diligenciar no sentido do acesso aos documentos. Por sua vez, consta às fls. 1414 a 1416, que a Sra. Beatriz Kikuti Ramalho enviou correspondência eletrônica, apenas no dia 14/08/23 solicitando a documentação, sendo atendida de imediato.

Assim, no caso em análise, deve ser aplicado o princípio do *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (ninguém pode se beneficiar da própria torpeza), pois, o contribuinte busca sujeitar o processo a uma suposta nulidade que deu causa.

O contribuinte reitera, ainda, o argumento apresentado na impugnação quanto ao cerceamento ao direito de defesa consubstanciado em uma suposta deficiência da descrição da infração e dos dispositivos infringidos, buscando distorcer a relação obrigacional tributária apresentada pela fiscalização com questionamentos retóricos que pretendem indicar uma suposta incompreensão do conteúdo do auto de infração.

A julgadora singular apresentou de maneira didática a *questio juris*, senão veja-se:

Analisando a descrição da infração e dispositivos legais tidos como infringidos, infere-se que a Autuada não procedeu ao lançamento de notas fiscais, ensejando a presunção de saídas pretéritas omitidas, ou seja, a Autuada utilizou-se de receitas omitidas (saídas pretéritas) para a aquisição

2

	Número do Protocolo	Espécie	Data do Protocolo	Justificativa	Data Evento
<input type="checkbox"/>	2023.000266237-2	Ofício	11/07/2023 09:05:23	-	11/07/2023 09:05:23
<input type="checkbox"/>	2023.000266238-4	Auto de Infração	11/07/2023 09:05:23	-	11/07/2023 09:05:23
<input type="checkbox"/>	2023.000266550-1	Demonstrativo	11/07/2023 09:49:19	-	11/07/2023 09:49:19
<input type="checkbox"/>	2023.000266577-6	Demonstrativo	11/07/2023 09:55:32	-	11/07/2023 09:55:32
<input type="checkbox"/>	2023.000266599-1	Documentos Consolidados do Auto de Infração	11/07/2023 09:58:27	-	11/07/2023 09:58:27
<input type="checkbox"/>	2023.000267599-0	Despacho	11/07/2023 12:35:15	-	11/07/2023 12:35:15
<input type="checkbox"/>	2023.000279740-6	Cientificação	18/07/2023 10:53:37	-	18/07/2023 10:53:37



das mercadorias constantes nas notas fiscais de aquisição não lançadas na escrita fiscal.

A infração está fundamentada no §8º do art. 3º da Lei Estadual nº 6.379/96 que autoriza a presunção *júris tantum* de que houve omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto, em decorrência da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios (entradas não contabilizadas). Senão vejamos:

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 de pagamento, integrantes ou não do Sistema de Pagamento Brasileiro - SPB, relativas às transações com cartões de débito, crédito, de loja (private label) e demais instrumentos de pagamento eletrônico, **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. (grifei)

Assim, o ilícito, com fulcro no artigo acima, remete à presunção de que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis sem a respectiva emissão de documentos fiscais, cujas receitas serviram para aquisição das mercadorias dos documentos fiscais de aquisição não lançados, sendo afrontado o artigo. 158, I, do RICMS/PB, *in verbis*:

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:

A infração ao artigo supracitado ensejou a multa de 100% estatuída no artigo 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96, conforme disposição vigente à época dos fatos, vejamos:

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):

(Redação dada pela Lei Nº 10008 DE 05/06/2013, efeitos a partir de 01/09/2013).

(...)

f) aos que 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, pela existência de passivo fictício ou por qualquer outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração;

Da dicção da norma citada, a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas, extrai-se a ilação de que a não contabilização de compras tem como objetivo maior omitir receitas cuja origem não tem comprovação, posto que as mercadorias estariam sendo adquiridas através de numerários advindos de vendas sem emissão dos correspondentes documentos fiscais.



Portanto, não se vislumbra deficiência na descrição da infração e fundamentação legal, sendo descabida a arguição de nulidade apresentada pelo contribuinte.

O Egrégio Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba já enfrentou por diversas vezes o tema da presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, constatada pela falta de escrituração das notas fiscais de entrada, merecendo destaque os seguintes trechos do voto do Ilustre Relator Anísio de Carvalho Costa Neto, que assim se manifestou:

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

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

Da parte grifada do texto extrai-se que a obrigatoriedade se estende a qualquer tipo de aquisição, não importando se a aquisição se destina à revenda, ativo fixo ou consumo. Pouco importa. Adquiriu mercadorias ou contratou serviços, 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.

(...)

E, faça-se aqui uma advertência que se mostra necessária em função de confusões que ocorrem quando se pretende entender o 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 e cujo resultado das operações serviu de esteio para o pagamento das aquisições cujas entradas não foram registradas. A presunção é de saídas pretéritas ao pagamento das referidas notas fiscais.

Daí porque é irrelevante para a consideração da procedência da autuação o fato de as aquisições se referirem a mercadorias tributáveis ou não ou que as mercadorias constantes dos exemplificados documentos estejam submetidas ao regime de substituição tributária. Irrelevante é a natureza da operação. O que importa é que, havendo notas fiscais não lançadas, autorizada está a presunção de que houve saída pretérita de mercadorias tributável omitida.”³

³ Voto no Acórdão 208/2018, Processo nº 1469092013-3, da Primeira Câmara de Julgamento, com a seguinte ementa:

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS MATERIALIZADA PELA FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. IMPROCEDÊNCIA PARCIAL. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.



Diante da abordagem efetuada pela instância prima, este relator corrobora *in totum* com a decisão, registrando que não se percebe qualquer deficiência descritiva ou relativa aos dispositivos infringidos.

O recorrente apresenta argumento genérico segundo o qual “jamais poderia ser acusada de ter incorrido em omissões de saídas”, pois “grande parte das Notas Fiscais que geraram a autuação ora recorrida, mais especificamente todas operações (Notas Fiscais) de valor equivalente a R\$ 1.380.147,39, o que corresponde a aproximadamente 88% de todo o montante autuado, foram devidamente escrituradas” e que o restante das notas fiscais autuadas ou foram anuladas ou se referem a operações não realizadas.

Pois bem, ao não especificar os fatos, a recorrente somente opõe um argumento incapaz de chegar ao resultado pretendido, não se desincumbindo do ônus processual de comprovar os fatos que alega, na forma do art. 56 da Lei nº 10.094/2013, *ipsis litteris*:

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. (Grifos acrescidos)

Vale destacar que a fiscalização apresentou planilha com os dados da EFD do contribuinte (fls. 09 a 1349) que permitiu a comparação com o conjunto de notas não escrituradas (fls. 05 a 08) na qual houve a indicação da base de cálculo de R\$ 430.291,19 (quatrocentos e trinta mil, duzentos e noventa e um reais e dezenove centavos), ou seja, percebe-se a falta de esmero na elaboração da peça recursal, que apresenta valores consolidados que não possuem qualquer correlação com o lançamento, bem como não indica, de forma precisa, os fatos que possibilitem a desconstituição do lançamento.

Com relação à vedação ao *bis in idem* e à aplicação da tese da absorção da penalidade, convém destacar que o processo *sub examine* trata de relações obrigacionais tributárias que tem como vínculo jurídico a ocorrência de fatos geradores de natureza principal e que o processo citado (93300008.09.00002039/2023-01) apresenta relação calcada em obrigação acessória, que possui existência autônoma.

Convém destacar que o STF já manifestou tal entendimento, quando analisou a exigência do cumprimento de obrigação acessória, inclusive, a entidades imunes, no RE 250.844 que possui como ementa o seguinte enunciado: “IMUNIDADE – LIVROS FISCAIS. O fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais.”.

Neste julgamento o Min. Luiz Fux apresenta, em seu voto vista, a seguinte argumentação:

Por disposição legal, infere-se que a conduta infratora de não lançar nos livros próprios as notas fiscais de aquisição impõe ao autuado a presunção de omissão de saídas tributáveis pretéritas com o fito de fazer jus à despesa com as referidas compras, com a obrigação da lavratura do lançamento de ofício para cobrança do imposto devido.



“Vê-se, assim, que o cumprimento da obrigação tributária acessória nada tem a ver com a existência, concomitante, de certa e determinada obrigação principal, ambas devidas pelo mesmo sujeito. O cumprimento de obrigações acessórias possui relevância externa e independente da relação articulada a partir do dever de pagar certo tributo. Projeta-se sobre outras relações jurídico-tributárias, travadas ou não entre os mesmos sujeitos em torno de exações também idênticas ou não.

Em verdade, toda controvérsia sobre a matéria decorre do emprego, pela legislação, de um mesmo rótulo (principal/acessória) para designar realidades distintas nos campos civil e tributário. Daí por que a terminologia “acessória”, vista em abstrato, é equívoca. Melhor seria que as mesmas fossem indicadas, pelo menos no campo justributário, por expressão mais precisa e infensa a ambiguidades, tal como “deveres instrumentais”. Sem embargo, o nomen iuris empregado pelo legislador não tem o condão de alterar-lhes a essência, a qual, esta sim, deve informar o regime jurídico aplicável à hipótese.

(...)

Em suma, os deveres instrumentais (como a escrituração de livros e a confecção de documentos fiscais) ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, porquanto dotados de finalidades próprias e independentes da apuração de certa e determinada exação devida pelo próprio sujeito passivo da obrigação acessória.”

O STJ, nos EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL : EDcl no REsp 1384832 RN 2013/0149820-0, já se manifestou nesse sentido, ao ponderar que:

4. A obrigação acessória existe ainda que o sujeito a ela vinculado não seja contribuinte do tributo. Isto porque a obrigação acessória possui caráter autônomo em relação à principal, pois mesmo não existindo obrigação principal a ser adimplida, pode haver obrigação acessória a ser cumprida, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. 5. Tratando-se de descumprimento de obrigação acessória (penalidade pecuniária), convertida em principal, a constituição do crédito sujeita-se ao lançamento de ofício, na forma do art. 149, incisos II, IV e VI, do CTN, cuja regra a ser observada é a do art. 173, inciso I, do CTN. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, mas improvido.

Em consonância com tais manifestações judiciais, não há como se acatar o argumento da existência de *bis in idem*, bem como da teoria da absorção.

Acerca da necessidade de realização de diligência, já existem nos autos elementos suficientes para a formação do convencimento do julgador fiscal, devendo ser reconhecida a dispensabilidade da produção da prova, sem que ocorra qualquer violação ao direito de defesa do sujeito passivo.

O procedimento requerido pelo contribuinte deve ser considerado inócuo para o deslinde da lide, motivo pelo qual, com fulcro no art. 61 da Lei nº 10.094/134, indefiro o pedido de realização de diligência.

Diante dos fundamentos apresentados, mantenho a decisão da instância prima em seus termos.

⁴Art. 61. Para os efeitos desta Lei, entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada. (grifo nosso)



Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento para manter a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002040/2023-28, lavrado em 07 de julho de 2023, contra a empresa NESTLE BRASIL LTDA, mantendo os créditos tributários na quantia de R\$ 135.541,69 (cento e trinta e cinco mil, quinhentos e quarenta e um reais e sessenta e nove centavos), sendo R\$ 77.452,42 (setenta e sete mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e quarenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao art.158, I, do ICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, c/fulcro no §8º do art. 3º da Lei nº 6.379/1996 e R\$ 58.089,27 (cinquenta e oito mil, oitenta e nove reais e vinte e sete centavos) de Multa por infração arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei n 6.379/96.

Mantenho cancelado o montante de R\$ 19.363,15 (dezenove mil, trezentos e sessenta e três reais e quinze centavos) a título de multa por infração, em observância ao princípio da retroatividade da norma penal mais benéfica.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar, que deverá observar o comando do art. 11, § 9º da Lei nº 10.094/2013.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 29 de janeiro de 2025.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator