



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

Processo nº 152.688.2013-3

Recurso VOL/CRF Nº 752/2014

Recorrente: CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA

Autuantes: SOSTHEMAR PEDROSA BEZERRA E JOSÉ BARBOSA DE SOUSA FILHO

Relator: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES

NULIDADE. PRELIMINARES REJEITADAS. PERÍCIA E/OU DILIGÊNCIA DESNECESSÁRIAS. INFRAÇÕES DIVERSAS. CRÉDITO INEXISTENTE. NOTAS FISCAIS LANÇADAS EM DUPLICIDADE NOS LIVROS PRÓPRIOS. CRÉDITO INDEVIDO. DOCUMENTO INIDÔNEO. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE VENDA SEM OBSERVAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS. FALTA DE ESTORNO. PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS. OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Preliminares de nulidade do Auto de Infração - alegação de cerceamento de defesa e ao contraditório, iliquidez e incerteza do crédito tributário, ausência de provas e carência de precisão no momento do apontamento das infrações. No que concerne a esses pontos, o auto de infração lavrado reputa-se plenamente válido. Preliminares não acolhidas. Desnecessária a solicitação de perícia/diligência diante dos elementos probantes inseridos nos autos com evidente conhecimento dos fatos apurados e rebatidos pela recorrente, acerca das infrações constatadas. Comprova-se a utilização de créditos fiscais inexistentes em lançamentos referentes à constatação de notas fiscais de aquisição declaradas em duplicidade nos livros próprios, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual. A apropriação de crédito fiscal do ICMS está condicionada a regularidade da sua origem. Portanto, o crédito deve estar respaldado em documento fiscal idôneo, sob pena de ser considerado crédito indevido. No caso presente o contribuinte utilizou-se de créditos referente a notas fiscais em operações de devolução de vendas, sem observância das disposições estabelecidas no RICMS-PB. Confirmada a apropriação indevida de créditos fiscais oriundos de saídas de mercadorias tributáveis declaradas em valores abaixo do valor de aquisição – prejuízo bruto, configurada pela falta do estorno proporcional à redução. A constatação de notas fiscais de aquisição, sem a devida contabilização nos livros próprios, evidencia a presunção relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. No presente caso, o autuado não se desincumbiu a contento do ônus de provar a inexistência do fato presumido, por não haver acostado aos autos provas capazes de fazer perecer a acusação. A emissão de notas fiscais de saídas de mercadorias tributáveis sem débito de ICMS encontra-se configurada pela ausência do lançamento do destaque no livro registro de saídas, bem como nos valores constantes em demonstrativos anexos e integrantes do presente auto de infração, repercute falta de recolhimento do ICMS. Acrescente-se que, por força da cláusula nona do Termo de Acordo nº 2005.000109, as operações com mercadorias incluídas no Anexo 05, do RICMS são realizadas com tributação normal no período considerado. No caso em comento, o cumprimento da obrigação principal ficou prejudicado pela informação errônea lançada no livro Registro de Saídas, que indica o

registro sem débito de notas fiscais de saídas. Regularidade na aplicação da penalidade prevista na lei, tendo em vista o princípio da legalidade ao qual se submete o agente administrativo.

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

A C O R D A M os membros 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 quanto ao mérito, pelo se *desprovemento*, mantendo a sentença exarada na instância monocrática, que julgou procedenteo Auto de Infração de Estabelecimento n.º 933000008.09.00001529/2013-00, lavrado em 18.9.2013, contra a empresa acima identificada, CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., inscrita no CCICMS sob nº 16.162.045-0, declarando como devido o crédito tributário no valor de R\$ 465.273,21 (quatrocentos e sessenta e cinco mil, duzentos e setenta e três reais e vinte e um centavos), sendo R\$ 258.151,46 (duzentos e cinquenta e oito mil, cento e cinquenta e um reais e quarenta e seis centavos) de ICMS, por infração aos artigos 72, § 1º, I; art. 72 e art. 73 c/c art. 77 e art. 82, X; art. 85, III; art. 158, I, 160, I, c/fulcro art. 646; art. 106; art. 54 c/c art. 101, art. 102 e art. 2º e art. 3º, art. 60, I, “b” e III, “d”, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de R\$ 207.121,75 (duzentos e sete mil, cento e vinte e um reais e setenta e cinco centavos) de multa, com fundamento legal no art. 82, incisos II, alínea “e” e V, alínea “h” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ressalvamos que todas as publicações, intimações e demais notificações de estilo devem realizadas, conforme solicitações, em nome do ALEXANDRE GOIS DE VICTOR, inscrito na OAB/PE sob o nº 16.379, com endereço na Avenida Visconde de Suassuna, 639, Boa Vista, Recife – PE, CEP 50.050-540, constante do timbre da peça.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 21 de novembro de 2016.

João Lincoln Diniz Borges
Cons. Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO e DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA.

Assessora Jurídica

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso voluntário, interposto contra decisão monocrática, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001529/2013-00, lavrado em 18 de setembro de 2013, onde a autuada, CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., é acusada das irregularidades que adiante transcrevo juntamente com as notas explicativas que as seguem:

- **CRÉDITO INEXISTENTE** – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte utilizou crédito(s) de ICMS sem amparo documental, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

NOTA EXPLICATIVA – Utilização de crédito inexistente (acrescente-se aos dispositivos infringidos os art. 60, II e 77, ambos do RICMS/PB) ref. Nota fiscal de entrada lançada em duplicidade no livro registro de entradas, no período de maio de 2010 e no valor constante em demonstrativo anexo e integrante do presente auto de infração, resultando na falta de recolhimento do imposto no mesmo valor após reconstituição da conta corrente do ICMS, igualmente anexa e integrante do presente auto de infração.

- **CRÉDITO INDEVIDO (DOCUMENTO INIDÔNEO)** – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte se creditou do ICMS destacado em nota(s) fiscal(is) considerada(s) inidônea(s), resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

NOTA EXPLICATIVA – Utilização de crédito indevido (acrescente-se aos dispositivos infringidos os arts. 73, I e 88, I, e § 2º, ambos do RICMS/PB) ref. Notas fiscais de entrada emitidas pelo próprio contribuinte com o CFOP 1.202 (devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro) sem observância das disposições estabelecidas pelo RICMS/PB, no período de 09/2009 a 06/2011 e nos valores constantes em demonstrativos anexos e integrantes do presente auto de infração, resultando na falta de recolhimento do imposto no mesmo valor após reconstituição da conta corrente do ICMS, igualmente anexa e integrante do presente auto de infração.

- **FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS)** – Utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição (prejuízo bruto com mercadorias), resultando na obrigação de recolhimento do imposto estadual.

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

- **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL) >>>** Falta de

recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito(s) do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte não ter destacado no(s) documento(s) fiscal(is) o respectivo imposto.

NOTA EXPLICATIVA – Emissão de notas fiscais de saídas de mercadorias tributáveis sem débito de ICMS, seja pela ausência de destaque do imposto no documento fiscal, seja pela ausência do lançamento do destaque no livro registro de saídas, no período de 10/2008 a 07/2011 e nos valores constantes em demonstrativos anexos e integrantes do presente auto de infração. Acrescenta-se que por força da cláusula nona do Termo de Acordo n.º 2005.000109 as operações com mercadorias incluídas no Anexo 5 do RICMS/PB, são realizadas com tributação normal no período considerado.

De acordo com a referida peça acusatória a autuada ficou sujeita ao recolhimento do crédito total de R\$ 465.273,21, sendo R\$ 258.151,46, referente ao ICMS, por infringência aos artigos 72 c/c 73 e 77; art. 82, X e 85, III; art. 158, I, 160, I, c/fulcro art. 646; art. 106; art. 54 c/c art. 101, art. 102 e art. 2º e art. 3º, art. 60, I, “b” e III, “d” c/fulcro art. 106, art. 85, I, todos do RICMS/PB e R\$ 207.121,75 de multa por infração, com fundamento legal no art. 82, incisos II, “e” e V, alíneas “f” e “h”, ambos da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios constam anexados à exordial, fls. 11 a 59: termos, planilhas de cálculos, demonstrativos, cópias de notas fiscais, cópias de DANFES, além de outros documentos que serviram para consubstanciar a autuação.

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, em 8.11.2013, pessoalmente, vindo apresentar defesa tempestiva, em 9.12.2013, (fl. 64 a 101), onde, em breve introdução, alega a tempestividade da reclamação e uma sinopse fática da autuação, apresentando aspectos preliminares e de mérito contra os lançamentos indiciários.

Em preliminar, alega nulidade do auto de infração por irregularidades do lançamento, por afrontar à ampla defesa e ao contraditório, além de suscitar existência de *iliquidez e incerteza* do crédito tributário, em razão de não terem sido apresentadas as bases de cálculo utilizadas no período de cada infração. Diante do que pugna pela nulidade do auto de infração.

Alega, ainda, *carência de juntada de provas* suficientes para consubstanciar as acusações dispostas nas infrações, deixando os fiscais autuantes de demonstrar o suposto ilícito.

No que concerne ao mérito da questão, a autuada alega ser improcedente a acusação de crédito inexistente, por haver duplicidade de registro de notas fiscais diante da falta de prova da irregularidade.

Com relação à infração de crédito indevido, argui que ficou provado que houve a efetiva devolução das mercadorias pelo consumidor final.

Sobre a acusação de falta de estorno por existência de prejuízo bruto, informa que a fiscalização não classificou corretamente a infração porque seria estorno de crédito e não de crédito indevido, não ficando evidente onde os fiscais autuantes teriam encontrado o prejuízo bruto com mercadorias.

Acerca da irregularidade de falta de lançamento de notas fiscais de entrada nos livros próprios, aduz que algumas notas fiscais foram efetivamente registradas e, as demais, objeto de devolução aos respectivos fornecedores, sem o ingresso das mercadorias no estabelecimento da reclamante.

Com relação à infração de ausência de débito nas operações de saída, argumenta que comercializa diversas mercadorias sujeitas a regime tributário sobre os quais não incide o imposto, estando o imposto recolhido antecipadamente.

Por conclusão, que deve ser aplicado o teor do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, aplicando as disposições da lei mais benéfica, requerendo, também, caso necessário, a realização de perícia e/ou diligência fiscal para, ao final, requerer a decretação de nulidade ou mesmo a improcedência do auto de infração.

Em contestação os autores do feito comparecem, pugnando pela procedência do auto de infração, excetuando, no entanto, a necessidade de redução da multa aplicável ao caso, alegando, quanto a preliminares de nulidade, não haver qualquer desrespeito ao artigo 692 do RICMS, reunindo todos os elementos capazes de afastar a tese de cerceamento de defesa, inclusive sendo cristalino o enquadramento legal, além de estarem identificadas a pessoa do infrator e a natureza da infração.

Da mesma forma, afirmam que não há ausência de provas, já que, com relação especificamente à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, para as eletrônicas é suficiente uma relação em que conste a chave eletrônica, conforme entendimento do Conselho de Recursos Fiscais.

No tocante ao questionamento das acusações de crédito indevido, há, nos autos, demonstrativo que explicita pormenorizadamente a quais documentos se referem, bem como em relação à constatação de devolução de saídas com CFOP 1.202, o autuado emite notas fiscais de entrada por devolução aleatoriamente sem qualquer vinculação com as notas fiscais de saída, em dissonância com o que estabelece o RICMS/PB.

Quanto à acusação de falta de estorno por verificação de prejuízo bruto na comercialização de mercadorias, o próprio contribuinte reconhece o prejuízo bruto, onde a legislação obriga o estorno sempre que se verifique a situação contábil apurada.

Em relação à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, nenhuma prova foi acostada aos autos para ratificar as alegações de que as mercadorias não ingressaram no estabelecimento e nem que algumas delas tenham sido registradas.

Por fim, declaram que, quanto aos demais pontos da defesa, não há nos autos argumentos e nem provas capazes de afastar a liquidez e certeza do crédito tributário, querendo a parcialidade, em razão, apenas, da redução das multas aplicadas.

Com informação de antecedentes fiscais, (fls.211), porém não correlatas às denúncias apurada, foram conclusos e aportados na instância “*a quo*”, onde foram distribuídos ao julgador fiscal, Anísio de Carvalho Costa Neto, que em seu julgamento decidiu pela PROCEDÊNCIA do auto de infração, (fls. 220 a 232), conforme sentença assim ementada:

“RECLAMAÇÃO NÃO PROVIDA. CRÉDITO INDEVIDO. LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE DE DOCUMENTO FISCAL. CREDITAMENTO POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA COM INOBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO. ESTORNO DE CRÉDITO POR VENDA ABAIXO DO CUSTO. NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS. AUSÊNCIA DE DÉBITO POR EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE VENDA DE MERCADORIA. REPERCUSSÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE”

A empresa autuada foi notificada do julgamento singular em 29/7/2014, consoante prova de Aviso de Recebimento (fl. 238), impetrando recurso contrário à decisão monocrática, reiterando as mesmas argumentações e fundamentações de fato e direito apresentadas na fase de reclamatória, que passo a dispor em resumo abaixo transcrito:

PRELIMINARMENTE:

- que o auto de infração revela uma nulidade a ser decretada em virtude do cerceamento do direito de defesa por ausência da indicação das irregularidades praticadas, por falta da apresentação do período autuado, da base de cálculo e das alíquotas, assim como a ausência do valor unitário de cada infração, bem como por deixar de seguir uma sequencia lógica entre os fatos geradores com o enquadramento legal e o cálculo do crédito tributário das imputações fiscais realizadas;

- que, por não terem sido apresentadas no demonstrativo em anexo as bases de cálculo utilizadas em cada período de cada infração e nem a respectiva alíquota e o regime de cada mercadoria, o crédito tributário tornou-se ilíquido e incerto, pugnando-se pela nulidade do auto de infração;

- que, também, é nula a peça acusatória pela falta de provas suficientes para consubstanciar as acusações, deixando os fiscais autuantes de demonstrar o suposto ilícito através de documentos pertinentes, vindo a citar doutrina e jurisprudência correlatas;

NO MÉRITO:

- que a denúncia de crédito inexistente por lançamento em duplicidade de documentos foi realizada sem qualquer amparo documental, baseando-se somente em planilha (fl. 21);

- em relação à infração de crédito indevido nas operações decorrentes de devolução de vendas comprova-se a legitimidade das notas fiscais de entradas emitidas pela própria autuada com CFOP 1.202, havendo a identificação das mercadorias que comprovam a efetiva devolução das mercadorias pelo consumidor final e o direito ao creditamento do imposto;

- que, na infração de falta de estorno por prejuízo bruto com mercadorias, ocorreu um equívoco da fiscalização e mantido na decisão recorrida ao não considerar a natureza correta da infração, porque seria estorno de crédito e não crédito indevido, sem a devida identificação das mercadorias que tiveram o prejuízo e a demonstração de que não houve o estorno proporcional do crédito, afirmando, por doutrina, haver o direito ao crédito independente de a mercadoria ser vendida com preço inferior ao da sua aquisição;

- no tocante à acusação de notas fiscais de entrada não lançadas, reitera o argumento de que algumas notas fiscais foram efetivamente registradas e as demais foram objeto de retorno aos respectivos fornecedores, não levando o seu registro nos livros fiscais, diante de não ter ocorrido o ingresso das mercadorias no estabelecimento da reclamante;

- que o ônus da prova é do fisco ao alegar que as mercadorias entraram no estabelecimento sem registro fiscal, além do valor exigido não respeitar as alíquotas diferenciadas nas diversas operações fiscais glosadas;

- Sobre a infração de falta de recolhimento de ICMS por ausência de débito nas operações sujeitas à tributação, informa que a recorrente comercializa diversas mercadorias sujeitas a diversos regimes tributários, não havendo qualquer obrigação legal de se destacar qualquer imposto, ainda que na época estivesse sujeita à Cláusula Nona do Termo de Acordo nº 2005.000109, visto que o ICMS estava recolhido antecipadamente pelos fornecedores na cadeia produtiva, razão pela qual não seria devido novo recolhimento;

- que as multas aplicadas revelam caráter confiscatório, violando preceito constitucional, requerendo sua redução para patamares razoáveis;

- que seja realizada perícia e/ou diligência fiscal para demonstração de improcedência das imputações fiscais, ocasião em que coloca questões a serem dirimidas em caso de deferimento;

Por conclusão, requer que seja decretada a improcedência do auto de infração e que seja interpretada a norma jurídica de forma mais favorável à reclamante, em caso de dúvida, além de que todas as publicações, intimações e demais notificações de estilo sejam realizadas em nome do advogado ALEXANDRE GOIS DE VICTOR, inscrito na OAB/PE sob o nº16. 379, com seus respectivos endereços, constantes do timbre da peça.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, estes foram, a mim, distribuídos, segundo critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

Está relatado.

VOTO

Em análise o recurso voluntário, diante da decisão proferida pela GEJUP que julgou procedente os lançamentos indiciários, que retratam a ocorrência das irregularidades já relatadas.

De início, vale frisar que o presente lançamento de ofício foi procedido com as cautelas da lei, a natureza da infração e a pessoa do infrator estão meridianamente determinadas nos autos, e a relação processual devidamente estabelecida com a regular ciência do contribuinte.

Antes de adentrar nos aspectos preliminares e de mérito, faço necessário não acolher o pleito de prova pericial requerida na parte final da peça recursal pela recorrente. Neste sentido, quanto ao referido tema, corroboro com as razões fundamentais apresentadas pela instância *a quo* quanto a não aceitação do pedido formulado, tendo em vista que todos os elementos probatórios, necessários à clara delimitação da lide, encontram-se presentes nos autos, consubstanciado por meio dos documentos acostados.

Bem verdade que a legislação mantém em vigor dispositivo que prevê a realização de diligência para esclarecimentos porventura necessários, conforme disciplinado no art. 59 e parágrafos, da Lei nº 10.094/2013, *verbis*:

Art. 59. *Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.*

§ 1º *A autoridade julgadora que deferir ou negar o pedido de realização de diligência fundamentará sua decisão.*

§ 2º *O sujeito passivo que requerer diligência responde pelas despesas correspondentes, devendo indicar, com precisão, os pontos controversos que pretende que sejam elucidados e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento das dúvidas.*

§ 3º *Cabe à autoridade preparadora, na hipótese do § 2º deste artigo, arbitrar os custos com a diligência solicitada, na razão de 1% (um por cento) do valor do crédito tributário, não podendo ser inferior a 10 UFR-PB, exigindo-se o respectivo pagamento aos cofres públicos, no prazo de 05 (cinco) dias, contado da ciência da notificação do deferimento.*

§ 4º *A solicitação de diligência anterior à impugnação ou o não pagamento dos custos de que trata o § 3º deste artigo implicará o arquivamento do pedido.*

§ 5º *Ostrabalhos de diligências deverão ser concluídos nos prazos definidos em legislação específica, levando-se em conta o nível de complexidade das tarefas a realizar.*

Porém, se infere que as matérias de fato e de direito postas no libelo acusatório encontram-se plenamente esclarecidas e se exaurem no âmbito das provas documentais, de modo a evidenciar o montante do crédito tributário levantado, com suporte documental consolidado nos autos do processo, além da especificação de demonstrativos elaborados pelos autores do feito com arrimo

nos documentos acusatórios, motivo por que se torna desnecessária a produção de prova pericial diante da clara evidenciação dos fatos apurados.

Além do mais, os pontos contestados pela recorrente encontram-se claramente dispostos nos autos, sendo mais que suficientes para a elucidação da controvérsia, não havendo, portanto, razão de realização de diligência para identificá-los. Ademais, caso a autuada fosse detentora de alguma prova, poderia tê-la juntado aos autos, em qualquer momento, antes do encerramento da fase administrativa.

Deve-se ressaltar também, que, quanto à prova pericial, inexistente previsão legal em nosso ordenamento jurídico. No que diz respeito à revisão processual, este instituto foi excluído do nosso arcabouço legal, em razão de os artigos 650 a 652, do RICMS/PB, terem sido revogados pelo Decreto nº 32.718 de 25/1/2012. Assim sendo, não nos cabe analisar tais pedidos.

Vale frisar, também, que o instituto do Pedido de Revisão Pericial foi banido de nossa legislação, em razão de os artigos 650 a 652, do RICMS/PB, terem sido revogados pelo Decreto nº 32.718 de 25/1/2012.

Portanto, não acolho o pleito requerido na parte final da peça recursal pela recorrente.

Passo a analisar a questão na sequência dos fatos abordados pela peça recursal e do desfecho meritória das acusações com base na sentença singular, senão vejamos:

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE:

1. Preliminar de nulidade. Nulidade do auto de infração por irregularidades do lançamento – afronta à ampla defesa e ao contraditório.

A empresa inicia sua intervenção pugnando pela nulidade do feito fiscal em razão de o auto de infração carecer de necessária precisão no apontamento das supostas infrações cometidas, justificando-se da seguinte forma: “*é que a indicação genérica e a vagueza do texto do objeto dos lançamentos não possibilitam o conhecimento correto e completo das infrações que teriam sido cometidas, o que inviabiliza, conseqüentemente e obviamente, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa. Em suma: só se consegue deduzir argumentações e considerações em face daquilo que se conhece.*”

Em razão do exposto, alega que o direito à ampla defesa não foi resguardado no presente auto de infração, pela ausência de dados suficientes para determinar com segurança a natureza da infração.

Prosseguindo alega que o fiscal, na autuação, deixou de seguir uma sequência lógica entre os fatos geradores/enquadramento legal e o cálculo do crédito tributário/termo inicial das imputações feitas, apresentando descrições idênticas para infrações totalmente diferentes.

Em verdade, não vejo razões nas alegações apresentadas para acolhimento de nulidade do libelo acusatório, visto que se encontram delineadas nos contornos da legalidade todas as denúncias formuladas, com natureza da infração em perfeita definição material e formal, além de que a pessoa do infrator encontra-se corretamente identificada, de modo que o lançamento de ofício atende aos requisitos da Lei nº 10.094/2013, não ensejando aspecto de nulidade.

Em nota explicativa, há conexão de identificação entre as acusações e os fatos ensejadores da conduta fiscal reprimida, com espeque nos 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.

Foram oportunizados à reclamante todos os momentos para que se defendesse, sejam na apresentação da peça reclamatória e do recurso voluntário, assim, sendo reiterada a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo, alguns dos pilares do ordenamento jurídico processual pátrio.

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 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.

Logo, reiteramos a regularidade formal do Auto de Infração, não nos sendo possível acatar tal preliminar analisada.

2. Preliminar de nulidade. Nulidade do auto de infração por iliquidez e incerteza do crédito tributário.

Em seguida, suscita nulidade por iliquidez e incerteza do crédito tributário, em razão de o auto de

infração não apresentar as disposições contidas na legislação de regência, além disso, de não terem sido apresentadas no “demonstrativo anexo” as bases de cálculo utilizadas em cada período de cada infração, inclusive o tipo de operação considerada, se interna ou interestadual, a respectiva alíquota e o regime de cada mercadoria, com redução de base de cálculo, isenção, sujeita à substituição tributária, o crédito tributário tornou-se ilíquido e incerto, pugnano-se pela nulidade do auto de infração.

É de conhecimento amplo no direito 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, *in verbis*:

Art. 41. *São requisitos do Auto de Infração e da Representação Fiscal:*

I - a indicação da repartição preparadora;

II - a hora, a data e o local da lavratura;

III - a qualificação do autuado, o endereço, e dependendo do tributo, o número do registro no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF/MF), sua inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado (CCICMS/PB) e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda (CNPJ/MF);

IV - sendo o caso, a qualificação dos dirigentes ou responsáveis legais pela empresa, quando possível tal identificação;

V - a descrição da falta com o respectivo montante tributável;

VI - a capitulação da infração e a indicação da penalidade aplicável;

VII - o valor do tributo lançado de ofício;

VIII - o valor da penalidade aplicável;

IX - a intimação para o pagamento do tributo e penalidade ou para apresentação da impugnação, se for o caso, indicando o prazo e seu permissivo legal;

X - o esclarecimento de que, havendo expressa renúncia à impugnação, o contribuinte poderá beneficiar-se das reduções legais, nas hipóteses de pagamento, à vista ou parcelado;

XI - a assinatura e qualificação funcional do autor;

XII - a assinatura do autuado ou seu representante, inclusive na modalidade virtual, nos termos previstos na legislação, sendo substituída, no caso de recusa ou outro obstáculo, por declaração das razões pelas quais não foi feita a intimação;

XIII - a assinatura de testemunhas, quando houver.

Perscrutando o auto de infração e os documentos probatórios anexos, pode-se constatar que não existe qualquer desrespeito aos artigos acima transcritos. A descrição do fato gerador, consubstanciada com o complemento, as notas explicativas, que integram a própria peça de acusação e os demonstrativos relacionados a cada acusação – estes compreendem partes integrantes dos autos, buscando esclarecer perfeitamente todo o procedimento fiscal e reúnem elementos que afastam qualquer possibilidade de acolhimento da tese de iliquidez e incerteza capazes de provocar cerceamento de defesa.

Conforme observado nos procedimentos fiscais adotados, todas as infrações são apontadas no Auto de Infração por totalizadores mensais, base de cálculo e respectivas alíquotas que se encontram registradas nos demonstrativos próprios, tornando descabida a tese de nulidade.

Desta forma, discordamos veemente das arguições suscitadas pela recorrente aos artigos utilizados na acusação, no enquadramento legal, inclusive, de não terem sido apresentadas as bases de cálculo utilizadas em cada período de cada infração, o tipo de operação considerada, se interna ou interestadual, a respectiva alíquota e o regime de cada mercadoria, com redução de base de cálculo, isenção, sujeita à substituição tributária, tendo em vista que todas estas informações encontram-se descritas com precisão para cada infração, inclusive com informações em notas explicativas e nos demonstrativos acostados ao libelo acusatório.

Portanto, fica rechaçada tal preliminar analisada.

3. Preliminar de nulidade. Carência de provas para consubstanciar as denúncias.

Nesta, a recorrente assevera que não foram trazidas, aos autos, provas suficientes para respaldar as supostas infrações e pede pela nulidade da ação fiscal, particularizando em relação a algumas das infrações que lhe são imputadas.

Em verdade, padece de veracidade as alegações apresentadas, uma vez que se observa que todos os procedimentos fiscais documentos tiveram origem nas informações extraídas da escrituração fiscal e/ou contábil do contribuinte, são, por conseguinte, documentos que se encontram na posse do contribuinte. Ou seja, todas as informações a eles relativas foram extraídas de informações prestadas ao fisco estadual pelo contribuinte, localizadas em livros e documentos, em sua guarda.

Os demonstrativos acostados ao libelo detalham com riqueza de informações os documentos que materializam as práticas infracionais que resultaram na autuação do contribuinte.

No tocante à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de entradas, alegando carência de provas, esta relatoria verifica que as notas que se referem a operações interestaduais foram juntadas aos autos, fls. 49 a 56, exceto as notas fiscais eletrônicas identificadas pelas respectivas chaves de acesso ou eventualmente pelos respectivos DANFE's, não cabendo neste caso conceber a ausência de cópias das notas como elemento de prova da acusação.

Neste ínterim, cabe a este órgão julgador ponderar que não mais se faz necessário estar presente nos autos cópia de cada uma dessas notas eletrônicas correlacionadas nas planilhas para efeito de prova material, diante de uma nova realidade, em que os documentos são eletrônicos, digitais, com base na diretriz SPED-EFD-NFE.

Portanto, a relatoria verifica que há nas planilhas anexas aos autos, todos os dados pertinentes e necessários para a correta identificação e configuração das acusações, como: **número das notas fiscais, emitente, data da entrada, números das faturas que deram origem aos lançamentos, códigos das receitas, valor do ICMS devido**. Ainda pode-se asseverar que todas estas notas que deram origem as acusações estão em poder do contribuinte autuado, não podendo vir alegar cerceamento de defesa, em função de ausência de provas.

Necessário se faz esclarecer que em uma parte de seu recurso a empresa alega que o **ônus da prova é da fiscalização**, entretanto ignora que no âmbito do processo administrativo tributário, esse ônus se inverte para recair sobre o acusado o fardo de provar em

contrário às acusações que lhes foram feitas, visto que o fato relatado na peça acusatória tem suporte em presunção relativa da sua ocorrência, mas, por ser relativa, admite a prova modificativa ou extintiva do fato e, por consequência, trazendo alterações ou a sucumbência da ação fiscal. Esse ônus, contudo, cumpre ao autuado, em face da previsão legal que se estampa na legislação de regência.

Do exposto, depreende-se que não cabe à fiscalização a prova modificativa ou extintiva do fato objeto da acusação fiscal, mas, sim, à autuada, em consequência da inversão do ônus da prova.

Assim, afasto a premissa de nulidade, por falta de objeto.

Dirimidas as preliminares suscitadas, e, para melhor entendimento e compreensão, passo a análise individualizada do mérito de cada acusação.

Acusação 1:

CRÉDITO INEXISTENTE DECORRENTE DE DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO SEM AMPARO DOCUMENTAL:

Essa infração, tal qual descrita na nota explicativa, advém da falta de recolhimento do imposto estadual pela utilização de crédito(s) de ICMS referente a notas fiscais de entradas lançadas em duplicidade no livro registro de entradas, no mês de maio de 2010, (fls. 21), resultando em crédito inexistente, desaguando em falta de recolhimento do imposto no mesmo valor, após reconstituição da conta corrente do ICMS, nos moldes previstos nos artigos 72, 73, 60, II e 77, todos do RICMS/PB, adiante transcrito:

“Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo fixo, ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art. 85;

(...)

§ 1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1o de janeiro de 2020;

(...)

Art. 73. Fica ainda assegurado o direito ao crédito quando as mercadorias, anteriormente oneradas pelo imposto, forem objeto de:

I - devolução por consumidor final, na forma e nos prazos previstos no art. 88;

II - retorno, por não terem sido negociadas no comércio ambulante e por não ter ocorrido a tradição real, conforme disposto no art. 89.

(...)

Art. 77. *O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos neste Regulamento.*

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

(...)

II - no Registro de Entradas:

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 crédito do imposto e o valor total do respectivo imposto creditado;

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 crédito do imposto;” (g.n.)

Neste caso a infração se materializa no ato de lançar, na escrituração fiscal, uma operação de entrada respaldada em documentação fiscal, que já fora lançada anteriormente na escrita do contribuinte, confirmando a duplicidade de crédito, cabendo seu estorno para efeito de repercussão tributária.

Analisando os fatos apurados pela fiscalização, verifica-se a ocorrência de duplicidade de lançamento da Nota Fiscal de nº 0991091, que teve registro efetivado em março de 2010 e novamente efetuado seu lançamento nos assentamentos fiscais da recorrente, em maio do citado exercício, caracterizando a duplicidade de creditamento.

Comprova-se, assim, que a nota fiscal foi escriturada mais de uma vez, com seu respectivo imposto destacado, fato atestando na análise das cópias dos Livros de Registro de Entrada, (fls. 208/209), acostada pela fiscalização, confirmando a situação delituosa com devido estorno efetuado em conta gráfica do ICMS.

Razão, pela qual, considero correto o procedimento da auditoria, em glosar o crédito apropriado pela empresa, não assistindo razão a recorrente.

Acusação 2:

CRÉDITO INDEVIDO DECORRENTE DE NF DE ENTRADAS SEM OBSERVÂNCIA AO REGRAMENTO PREVISTO:

Esta acusação retrata uma irregularidade fiscal sobre utilização de créditos de ICMS, efetuadas a partir de notas fiscais emitidas pelo próprio contribuinte, com CFOP 1.202 (devolução de mercadorias recebidas ou adquiridas de terceiros) sem que, não obstante, o autuado promovesse a comprovação das respectivas devoluções, ou seja, *“sem a apresentação de qualquer documentação fiscal que justificasse a sua emissão”*, o que levou a fiscalização a considerá-las inidôneas, bem como indevido, portanto, o crédito fiscal, com base nelas, apropriado, consoante se observa nos demonstrativos juntados aos autos, às fls. 22 a 39 dos autos.

O deslinde da questão nos remete às disposições legais que regulam o creditamento do ICMS em casos de devolução de venda de mercadorias, haja vista que o contribuinte é acusado de se apropriar de créditos de ICMS a partir de notas fiscais de entradas por devoluções, emitindo notas fiscais, sem qualquer possibilidade de vinculação com as operações de saídas que teriam antecedido as devoluções e, especialmente, ignorando as prescrições estabelecidas pelo RICMS/PB.

Pois bem. O RICMS-PB reconhece o direito de crédito fiscal relativo a mercadorias devolvidas por consumidor final, que tiveram sido oneradas pelo imposto quando da saída anterior, porém condicionada à observância da forma e prazos previstos no art. 88 do referido diploma legal, *in verbis*:

“Art. 73. *Fica ainda assegurado o direito ao crédito quando as mercadorias, anteriormente oneradas pelo imposto, forem objeto de:*

I - devolução por consumidor final, na forma e nos prazos previstos no art. 88;” (grifo nosso)

“Art. 88. *O estabelecimento que receber, em virtude de garantia ou troca, mercadoria devolvida por pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada a emissão de documentos fiscais, poderá se creditar do imposto pago por ocasião da saída da mercadoria, desde que:*

I – haja prova cabal da devolução, sendo a mercadoria identificável pela marca, modelo, numeração e demais elementos que a individualizem;

II – a devolução se verifique:

a) dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de saída da mercadoria, quando se tratar de devolução para troca;

b) dentro do prazo determinado no documento respectivo, quando se tratar de devolução em virtude de garantia.

§ 2º. Para o disposto neste artigo, o estabelecimento recebedor da devolução deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, mencionando:

a) quando se tratar de nota fiscal, número, série e subsérie, data e valor do documento fiscal anteriormente emitido;

b) quando se tratar de cupom fiscal, número sequencial do ECF e do contador de ordem de operação COO;

II - obter declaração, na nota fiscal emitida ou em documento em separado, da pessoa física ou jurídica que promover a devolução, mencionando na oportunidade, seu endereço, número da identidade e do CPF ou CGC, quando for o caso;

IV - manter em arquivo, separadamente, os documentos fiscais relativos a devoluções”.

Como se observa do dispositivo acima transcrito, para a regularidade do crédito fiscal oriundo de devolução de mercadorias *em virtude de garantia ou troca*, não basta a simples emissão da nota fiscal de entrada pelo estabelecimento receptor. Necessário que a emissão se dê com observância dos requisitos acima transcritos, tanto no que confere ao prazo quanto à forma e, ainda, que se faça acompanhar de documentação comprobatória da devolução.

Observa-se, na oportunidade da fase recursal, que a recorrente alega que a situação apurada pela fiscalização pode ser resumida numa suposta insuficiência de informações no preenchimento das notas fiscais de devolução, o que não impede o uso do crédito pela recorrente, cabendo no máximo uma multa por descumprimento de obrigação acessória.

Analisando o conjunto documental acostado pela denunciada, em momento algum a empresa apresenta elementos probantes para justificar o referido crédito, valendo-se, exclusivamente, das próprias notas fiscais glosadas, onde se denota a existência de demonstrativos com dados básicos que identificam as notas fiscais emitidas, data de suas emissões, valores das operações e do ICMS apropriado, estando as referidas notas fiscais sem os requisitos estabelecidos no art. 88, I, § 2º, acima transcrito, conforme se vê às fls. 35/39 dos autos.

Neste contexto, deve-se observar, no caso em análise, que a falta de cumprimento dos **requisitos** previstos na norma tributária acima corrompeu o direito à fruição do benefício de aproveitamento do crédito, após reconstituição da conta gráfica do ICMS, situação que não pode ser interpretada como mero *descumprimento de obrigação acessória*, não tendo o efeito de impedir o aproveitamento do crédito, como alegado pela recorrente.

Diante do exposto, mantenho inalterada a decisão prolatada no juízo singular, que declarou procedente a ação fiscal.

Acusação 3:

FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS):

A acusação retrata a utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição (prejuízo bruto com mercadorias) no exercício de 2010, resultando na obrigação de recolhimento do imposto estadual, provas juntadas aos autos, nas fls. 41 a 45, nos termos do art. 85, do RICMS/PB, *in verbis*:

“Art. 85. *O sujeito passivo deverá efetuar estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, observado o disposto no § 6º:*

(...)

III - for objeto de saída com base de cálculo inferior à operação de entrada, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;”(g.n.)

Em sua peça recursal, a recorrente reconhece a ocorrência de vendas com preço abaixo do

custo, informando que: *como empresa no ramo de supermercados, adquire inúmeras mercadorias em diferentes momentos do exercício. Em algumas ocasiões, seja em razão do produto não ter saída como esperado, seja por ser perecível e, portanto, estar com sua validade quase no fim, a Recorrente, no intuito de evitar prejuízos em suas vendas, oferece certos descontos para atrair o consumidor, é o que a doutrina denomina de “venda com prejuízo”.*

Verifica-se ao presente caso, que a recorrente é possuidora de escrita contábil regular tendo uma apuração de lucro nos termos da legislação do imposto de renda e de proventos de qualquer natureza, na qual a empresa deve ser tributada pelo Lucro Real, razão pela qual a auditoria aplicou a Conta Mercadorias- Lucro Real.

Esta técnica faz parte de uma rotina clássica nos procedimentos de auditoria fiscal/contábil, constando, de forma sintética, a movimentação ocorrida no âmbito da empresa comercial, podendo evidenciar a regularidade ou não do cumprimento das obrigações tributárias, quando do rédito comercial com mercadorias tributáveis sujeitas ao ICMS em obediência aos parâmetros legais que delineiam o perfil da conta corrente do imposto estadual.

Em suas alegações a recorrente informa que os documentos acostados pela fiscalização não indicam com precisão quais os tipos de mercadorias vendidas com prejuízo, o seu valor de entrada, de saída, a demonstração de que não houve o estorno proporcional do crédito correspondente à diferença de valor.

Ocorre que, examinado o levantamento realizado e acostado às fl.41 dos autos, este foi desenvolvido segundo a técnica comumente adotada, distinguindo as mercadorias conforme sua operação e natureza fiscal, ressaltando-se, conforme informação da fiscalização, que por força do Termo de Acordo n.º 2005.000109 (Cláusula Nona, § 1º), as mercadorias sujeitas à substituição tributária foram tratadas como de tributação normal, razão pela qual no demonstrativo não se tem registro de operações sujeitas à substituição tributária, o que evidencia uma razão de relevância no cotejamento de custo em confronto ao faturamento declarado, não restando dúvida acerca da sua precisão e veracidade das operações realizadas pela recorrente.

Em outro ponto da defesa, a recorrente argui a seguinte assertiva: *“Percebe-se que nem mesmo os documentos já acostados aos autos pelo fiscal autuante indicam com precisão (...) como se chegou ao valor das saídas de mercadorias com tributação normal, no montante de R\$ 422.347,35...”*.

Ora, da citação retratada acima vejo um erro de entendimento da recorrente, pois, ao se analisar os dados da Conta Mercadorias, é fácil constatar que o valor mencionado pela recorrente não se refere a saídas de mercadorias com tributação normal, mas sim ao valor do prejuízo bruto detectado pelas saídas de mercadorias com tributação normal abaixo do custo de aquisição, conforme apresentado no demonstrativo.

Em linhas gerais, no que diz respeito à falta de estorno referente ao prejuízo bruto, não resta dúvida que a acusação versa sobre falta de estorno de crédito indevido, referente ao exercício 2010, não havendo o que se cogitar em nulidade, visto que, independentemente de a mercadoria ser vendida com preço inferior ao da aquisição, o direito ao crédito subsistirá, todavia, caberá o estorno de parte deste crédito sempre que o rédito comercial apresentar uma defasagem entre os valores de saída com base de cálculo inferior à operação de entrada, condicionada à observância da proporcionalidade da redução apurada, conforme previsão do art. 85, acima transcrito.

Diante do exposto, mantenho inalterada a decisão prolatada no juízo singular, que declarou procedente a ação fiscal de cobrança, cujo lançamento tributário exige o estorno de crédito fiscal relativo às vendas de mercadorias tributáveis com base de cálculo inferior ao custo de aquisição, em observância à legislação de regência.

Acusação 4:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS:

Em relação a esta apuração fiscal que contempla a denúncia de falta de registro nos livros próprios de nota fiscal emitida em nome da autuada e tem por fundamento a presunção *juris tantum* (que admite prova modificativa ou extintiva do fato a cargo do contribuinte) de que as correspondentes aquisições se deram através de recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, vejo que nada se encontra a obstaculizar a exigência fiscal, diante da previsão do art. 646 do RICMS/PB, “*in verbis*”:

"Art. 646. *O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimimento a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção". (g.n.).*

Fica clarividente na norma tributária presuntiva que, uma vez que se realizaram aquisições sem a devida declaração nos livros fiscais próprios, presume-se que o objetivo maior era omitir receitas cuja origem não tem comprovação, posto que emergiram de fontes à margem do Caixa oficial, independente da existência de uma contabilidade regular, realizadas através de vendas sem emissão dos correspondentes documentos fiscais. Por óbvio, receitas não declaradas cobrem despesas igualmente não contabilizadas, tudo ao arpejo da lei.

Por conseguinte, a aplicação da supracitada presunção legal leva à conclusão de que o numerário utilizado para o pagamento das respectivas notas fiscais não registradas adveio de vendas omitidas,

configurando-se uma evidente afronta ao art. 158, I, e ao art. 160, I, ambos do RICMS/PB.

Conforme demonstrativos acostados, fls. 47 a 56, a acusação se reporta a notas fiscais de entrada advindas de operações interestaduais, que não foram registradas nos livros próprios, no período de 8/2008 a 6/2011.

A recorrente, no uso do direito de provar a improcedência da presunção de que as correspondentes aquisições não se deram através de recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, argumenta que algumas notas fiscais elencadas na planilha “Notas Fiscais de Entradas Não Registradas (Operações Interestaduais)”, fls. 47/48, foram registradas no Livro Registro de Entrada, cuja juntada posterior a recorrente pede desde já.

Aduz, também, que, quanto às demais notas fiscais, a recorrente não registrou nos livros fiscais, em razão de as mercadorias ali dispostas não terem ingressado no seu estabelecimento, retornando ao remetente sem a entrega ao destinatário, onde a recorrente não estaria obrigada a registrar documentos fiscais que não tiveram a entrega efetivada, subsidiando, por analogia, o julgado contido no Acórdão CRF nº 212/2013.

Em verdade, não assiste razões a douda tese da recorrente, haja vista que a simples alegação de que algumas notas fiscais estariam registradas carece de comprovação plena de sua ocorrência. Acontece que nenhuma prova foi acostada aos autos, seja em relação ao lançamento de algumas, seja em relação ao retorno das demais aos seus fornecedores. Admitindo-se a veracidade da argumentação exposta na defesa, pensamos que a expressão “algumas” significa um número muito pequeno de notas lançadas em relação ao total de notas elencadas (o que dá força à imputação), ao mesmo tempo em que o termo “as demais” representa uma enorme quantidade de operações marcadas pelo retorno, estando, portanto, os argumentos desprovidos de comprovação.

No tocante a citação do Acórdão 212/2013, utilizado por analogia em relação à decisão que rejeitou a cobrança de ICMS Garantido, em razão da não ocorrência da operação que constituiria o fato gerador, o fato motivador da decisão se deu em relação a existência plena de provas documentais que atestavam a regularidade no procedimento de retorno das mercadorias na forma prevista pela legislação de regência, tendo as mercadorias retornadas ao estabelecimento emitente, com todas as informações necessárias dispostas na documentação fiscal, fato não ocorrido ao caso presente dos autos.

Neste sentido, andou bem a sentença singular que desqualificou a tese da defesa ao questionar a legitimidade da presunção prevista na norma regente do ICMS, evidenciando a total ausência de provas documentais que atestem a existência de pagamentos realizados pelo Caixa oficial da empresa ou mesmo da efetiva da escrituração fiscal da recorrente, capaz de descaracterizar a subsistência da acusação em foco.

Dessa forma, prudente foi a fundamentação apresentada pelo julgador singular, em face da qual, corroboro a decisão da decisão monocrática, quando assim concluiu:

“No caso em tela, o contribuinte não carregou aos autos elementos de natureza probatória, com o fito de desconstituir a presunção legal que deu supedâneo ao auto de infração, de modo que não se encontram, neste processo, quaisquer meios de provas que tenham a força de desconstituir o ônus da inversão criada pela legislação relacionada ao caso, motivo por que a presunção deve prevalecer, em sua integralidade, vez que em harmonia com todos os documentos acostados, inclusive as notas fiscais de aquisição, cujos dados encontram-se relacionados nas planilhas anexadas a estes autos...”

Por fim, quanto ao argumenta que a exigência se torna descabida, em razão de a fiscalização não ter observado os diversos tipos de operações de saída realizadas pela recorrente, deixando de identificar os tipos de operações (internas e interestaduais), as diversas alíquotas incidentes em cada mercadoria de revenda, bem como os inúmeros regimes de tributação incidentes para cada tipo de mercadoria (com isenção, com redução de base de cálculo, com imposto antecipado), vejo ser desnecessária a especificação requerida, uma vez que em caso de constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, o fato motivador recai sobre uma base presuntiva de não importa a situação da tributação das mercadorias constantes das Notas Fiscais, pois a presunção legal é de que o pagamento das aquisições das mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal/contábil se verificou em decorrência de uso de receitas oriundas de saídas pretéritas sem emissão de nota fiscal.

Não obstante, vejo que este Colegiado já se posicionou em decisões recentes acerca desta matéria, no sentido de ser necessária a apresentação de provas materiais para respaldar a verdade material e a segurança jurídica dos julgados:

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. NOTA FISCAL NÃO LANÇADA. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. ÔNUS DA PROVA DA INEXISTÊNCIA DO FATO ATRIBUÍDO AO CONTRIBUINTE. RECONHECIMENTO DE PARTE DA EXAÇÃO FISCAL. PAGAMENTO. NÃO ELIDIDA A PRESUNÇÃO SOBRE O REMANESCENTE. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR.

Confirmadas as aquisições de mercadorias com receitas oriundas de omissão de saídas pretéritas mediante a falta de registro de notas fiscais nos livros próprios, porquanto ausente a contraprova nos autos, reputa-se legítima a exigência fiscal.

Acordão 367/2012

Relatora: Maria das Graças D. O. Lima

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO. NOTA FISCAL NÃO LANÇADA. ALTERAÇÃO DA DECISÃO MONOCRÁTICA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. Essa presunção admite prova modificativa ou extintiva do fato a cargo do contribuinte. No presente caso, o autuado exerceu o direito de provar a inexistência da presunção, alegando fatos em sua defesa, porém, não acostando aos autos as provas cabais capazes de elidir a acusação. Aplicam-se ao presente julgamento as disposições contidas na Lei nº 10.008/2013-PB, que alterou o valor da multa referente ao descumprimento da infração em comento.

Acordão 084/2014

Relator: Roberto Farias de Araújo

Assim sendo, não foram carreadas aos autos provas capazes de provar a improcedência das correspondentes aquisições. Neste caso, reputa-se legítima a exigência fiscal, ficando o crédito tributário constituído conforme planilha adiante.

Acusação 5:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL)

A presente acusação refere-se à falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito(s) do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte não ter destacado no(s) documento(s) fiscal(is) o respectivo imposto.

Neste contexto, a fiscalização acusa a emissão de notas fiscais de saídas de mercadorias tributáveis sem débito de ICMS, seja pela ausência do lançamento do destaque no livro registro de saídas, no período de 10/2009, 06/2011 e 07/2011 e nos valores constantes em demonstrativos anexos, fls. 58 a 59, dos autos.

Verifica-se que, conforme relatado pela auditoria e confirmada pela recorrente, esta se encontrava signatária de TARE que, por força da cláusula nona do Termo de Acordo nº 2005.000109, as operações com mercadorias incluídas no anexo 05 do RICMS, deveriam ser tributadas pelo regime normal de incidência de ICMS no período considerado.

Temos, conforme determinação regulamentar, que o lançamento do imposto nos documentos e nos livros fiscais é de competência e de exclusiva responsabilidade do contribuinte, e constitui uma das

obrigações acessórias previstas no art. 119, VIII, do RICMS/97, *in verbis*:

"Art. 119. São obrigações do contribuinte:

.....
VIII – escriturar os livros e documentos fiscais, observadas as disposições dos capítulos próprios deste Regulamento;"

Assim, a eclosão do fato gerador é caracterizada pela saída das mercadorias do estabelecimento, fazendo nascer para o contribuinte responsável as obrigações de emitir a documentação fiscal devidamente preenchida em conformidade com o estabelecido nos incisos do art. 159 do RICMS/PB, bem como lançar o imposto correspondente no livro Registro de Saídas, conforme determina o art. 277, do RICMS/97, abaixo:

"Art. 277. O Registro de Saídas, modelo 2 ou 2-A, Anexos 28 e 29, destina-se à escrituração do movimento de saídas de mercadorias, a qualquer título, e de prestações de serviços de transporte e de comunicação."

Tais obrigações acessórias são estabelecidas para garantir o cumprimento da obrigação principal – pagamento do tributo.

No caso em comento, o cumprimento da obrigação principal ficou prejudicado pela informação errônea lançada no livro Registro de Saídas, que indica o registro sem débito de notas fiscais de saídas, conforme demonstrativos anexos.

Tal fato é contestado pela recorrente, quando alega que o ilícito em tela não poderia se dar em razão da existência de recolhimento por parte dos fornecedores do ICMS Substituição Tributária. Em verdade, não se pode acolher a tese da recorrente, uma vez o regime de tributação da mesma se encontrava disciplinado em TARE de nº 2005.000109, sendo claro o dispositivo contido no parágrafo primeiro da Cláusula Nona que assim dispõe: **"as saídas realizadas pelos Estabelecimentos serão tributadas normalmente, sem a incidência do ICMS-ST"**.

Conforme relatado anteriormente, a ausência de destaque do imposto no documento fiscal implica na inexistência de débito no lançamento do respectivo documento no livro Registro de Saídas. Entretanto, denota-se pleno equívoco da empresa, pois é de conhecimento que a ausência de um determinado débito no livro fiscal – havendo ou não o destaque no documento fiscal – configura redução do valor total levado a débito na apuração mensal.

Com efeito, as operações referentes à acusação de saídas de mercadorias se tratam de operações tributáveis, razão porque não se justifica a falta de destaque do imposto nas notas fiscais, bem assim, o não registro do débito nos livros próprios. Afinal, o imposto incide sobre as operações de circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares (art. 3º, I, do RICMS/PB).

Reitero que, no tocante às saídas de mercadorias adstritas ao regime da substituição tributária, andou bem o trabalho de auditoria, ao observar que na época dos fatos geradores em questão a recorrente era detentora de Termo de Acordo de Regime Especial – TARE, sob nº 2005.000109, onde se observa que na cláusula nona e no § 1º, do mencionado Termo de Acordo, ficou acordado que *“os estabelecimentos, na qualidade de contribuintes substituídos nas operações de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária (atualmente previsto no Anexo 05 do RICMS/PB), terão direito ao crédito do ICMS Normal e ao crédito referente ao ICMS-ST pago na operação anterior”*. Continuando, o § 1º da citada cláusula reza que *“as saídas realizadas pelos estabelecimentos serão tributadas normalmente, sem a incidência do ICMS-ST”*.

Portanto, conclui-se pela necessidade do débito fiscal pelas saídas de mercadorias, ainda que sujeitas ao regime da substituição tributária em decorrência dos créditos apropriados pelas entradas dessas mercadorias, na forma disciplinada pelo Termo de Acordo que a recorrente era signatária.

Assim, não há como atribuir razão à recorrente, mormente considerando que esta desperdiçou tantas oportunidades para demonstrar o alegado.

Não obstante, vejo que este Colegiado já se posicionou em decisões recentes acerca desta matéria:

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. NOTA FISCAL NÃO LANÇADA. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. ÔNUS DA PROVA DA INEXISTÊNCIA DO FATO ATRIBUÍDO AO CONTRIBUINTE. NÃO DESINCUMBÊNCIA. MANUTENÇÃO DO FEITO FISCAL. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO A DÉBITO DO IMPOSTO NOS LIVROS PRÓPRIOS. INEXISTÊNCIA DE DESTAQUE DO IMPOSTO NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.

Confirmadas as aquisições de mercadorias com receitas oriundas de omissão de saídas pretéritas mediante a falta de registro de notas fiscais nos livros próprios, porquanto ausente a contraprova nos autos, reputa-se legítima a exigência fiscal.

*Quanto às saídas de mercadorias sem débito fiscal do imposto nos documentos fiscais emitidos e, por consequência, sem o lançamento do imposto a débito nos livros próprios, acarretando, **ipso facto**, falta de recolhimento do tributo ao Erário, justifica-se a exigência fiscal ainda que se trate de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, haja vista o creditamento do imposto pelas entradas. Acusação não elidida. Mantida a decisão da Instância “a quo”.*

Recurso VOL/CRF nº 169/2011

Rel.: Cons^a. Maria das Graças D. O. Lima.

Em face dessas razões, mantenho a decisão “*a quo*”, que procedeu a acusação fiscal em tela.

PENALIDADE E MULTA CONFISCATÓRIA:

Não se tendo mais o que analisar em relação ao ICMS, passa-se a análise da afirmação feita pela empresa, em sua defesa, quanto à multa.

Nas oportunidades em que compareceu aos autos, o autuado repisa o argumento da inconstitucionalidade das multas aplicadas, posto caracterizarem, na sua ótica, verdadeiro confisco, devendo, por esse fato, serem reduzidas a patamares condignos.

A recorrente alega que a multa é confiscatória e inconstitucional, 100 % e 50% aplicada ao caso. Violação ao art. 150, IV da Constituição Federal.

Em relação ao questionamento de que a multa encontra-se inadequada e de que seu percentual encontra-se excessivo, portanto em afronta ao princípio constitucional da Vedação ao Confisco, não vejo como prosperar tal pleito recursal pelos motivos a seguir expostos.

É cediço que a nossa Constituição Federal de 1988 trata do princípio de vedação ao confisco, dos tributos, no art. 150, IV. *In verbis*:

Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco; (grifo nosso)

Neste norte, em que pese às multas figurarem, assim como os tributos, no campo das receitas derivadas do estado, por constituírem exploração do patrimônio do particular, com eles não se confundem conforme a definição de Tributo estabelecida no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifo nosso)

Como se observa, a aplicação do postulado tributário do não confisco não deve ser estendida às multas, visto estas não se configurarem tributos, mas sim sanções por ato ilícito cuja função é punir os infratores da lei e desestimular a realização de situações que possam trazer qualquer prejuízo ao Estado. Portanto, não estão limitadas ao preceito constitucional anteriormente transcrito.

Assim, as penalidades pecuniárias não têm fito arrecadatório e sua gradação varia conforme a gravidade do ato infracional praticado, quanto mais grave for o ato, maior deverá ser a penalidade aplicada. Sendo inerente aos poderes de império e de polícia do Estado no dever de coibir práticas ilegais e lesivas aos cofres públicos. Deste modo, não se vislumbra qualquer irregularidade no **quantum** da multa proposta na peça vestibular.

Além disso, os agentes do Fisco atuaram nos limites da Lei nº 6.379/96 (Lei do ICMS da Paraíba) e do RICMS/PB (aprovado pelo Decreto nº 18.930/97), que são instrumentos normativos que devem ser observados. Ao propor uma multa, o fazendário toma por base as determinações desses dispositivos legais. Desrespeitá-los consistiria numa ilegalidade, que não comporta lugar no ordenamento jurídico-administrativo paraibano.

Por fim, para se desconsiderar uma determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade. E, não cabe aos Tribunais Administrativos, adentrar nessa seara pretendida. Observe-se o que diz o art. 99 da Lei do ICMS da Paraíba (cujo texto é repetido no art. 687 do RICMS/PB):

Art. 99. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Neste interim, não acolho os reclamos presentes.

Portanto, impossível se torna acolher o pleito da recorrente, para excluir a penalidade por infração aplicada.

Diante do exposto, arrimada na legislação de regência e nas considerações de cunho legal, esta relatoria entende em não acolher às alegações recursais apresentadas, acatando a procedência da decisão recorrida.

“Ex positis”

V O T O - pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo se *desprovemento*, mantendo a sentença exarada na instância monocrática, que julgou procedenteo Auto de Infração de Estabelecimento n.º 933000008.09.00001529/2013-00, lavrado em 18.9.2013, contra a empresa acima identificada, CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., inscrita no CCICMS sob nº 16.162.045-0, declarando como devido o crédito tributário no valor de R\$ 465.273,21 (quatrocentos e sessenta e cinco mil, duzentos e setenta e três reais e vinte e um centavos), sendo R\$ 258.151,46 (duzentos e cinquenta e oito mil, cento e cinquenta e um reais e quarenta e seis centavos) de ICMS, por infração aos artigos 72, § 1º, I; art. 72 e art. 73 c/c art. 77 e art. 82, X; art. 85, III; art. 158, I, 160, I, c/fulcro art. 646; art. 106; art. 54 c/c art. 101, art. 102 e art. 2º e art. 3º, art. 60, I, “b” e III, “d”, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de R\$ 207.121,75 (duzentos e sete mil, cento e vinte e um reais e setenta e cinco centavos) de multa, com fundamento legal no art. 82, incisos II, alínea “e” e V, alínea “h” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ressalvamos que todas as publicações, intimações e demais notificações de estilo devem realizadas, conforme solicitações, em nome do ALEXANDRE GOIS DE VICTOR, inscrito na OAB/PE sob o nº 16.379, com endereço na Avenida Visconde de Suassuna, 639, Boa Vista, Recife – PE, CEP 50.050-540, constante do timbre da peça.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 21 de novembro de 2016.

JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES
Conselheiro Relator