



**Conselho de Recursos Fiscais**

**Processo nº 000.891.2013-2**

**Acórdão nº 224/2015**

**Recurso HIE/CRF-092/2014**

**RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**RECORRIDA: GILMA BRITO NUNES OLIVEIRA**

**PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE J. PESSOA.**

**AUTUANTE: CLAUZENILDE CARDOSO DE OLIVEIRA.**

**RELATORA : CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.**

**CRÉDITO INDEVIDO. IMPRECISÃO NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO. VÍCIO DE FORMA. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. AUSÊNCIA DE DESTAQUE DO ICMS NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS E DE DÉBITO NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS E LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS GRAVOSA. APLICABILIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

- O lançamento compulsório que se apresenta viciado por falha na descrição da matéria tributável denunciada a título de crédito indevido, deverá ser declarado nulo, para que outro, a ser realizado de acordo com a realidade factual, venha a retificá-lo de modo a produzir os efeitos inerentes aos lançamentos regulares.

- Reputa-se devido o ICMS cujo lançamento não se fez a débito no livro Registro de Apuração do ICMS em razão da falta de destaque do imposto nas notas fiscais de transferências internas de mercadorias, emitidas para estabelecimento do mesmo titular, excluídas as que não se prestam para embasar a delação, por falta de nexos de causalidade.

- Confirmada a regularidade da exigência do ICMS oriundo da delação que tem suporte no Levantamento da Conta Mercadorias, em face da falta de comprovação da inexistência da infração.

- Mantida em parte a exigência do ICMS não pago e detectado por meio do Levantamento Financeiro, em decorrência de ajustes na diferença tributável, não obstante a revelia do contribuinte.

- Redução da penalidade por força de lei posterior mais benigna.

**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 da relatora, pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular, e quanto ao mérito pelo seu **DESPROVIMENTO**, para alterar, quanto aos valores, a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **93300008.09.00003417/2012-03**, lavrado em 20.12.2012, contra a empresa, **GILMA BRITO NUNES OLIVEIRSA**, inscrita no CCICMS sob nº 16.131.110-5, devidamente qualificada nos autos, fixando como devido o crédito tributário no montante de R\$ 350.276,01 (trezentos e cinquenta mil, duzentos e setenta e seis reais e um centavo), sendo R\$ 178.728,02 (cento e setenta e oito mil, setecentos e vinte e oito reais e dois centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 54, 101 e 102, c/c os arts. 2º, 3º, 60, I, “b”, e III, “d”, além do art. 106, bem assim aos arts. 158, I e 160, I c/c os arts. 643, § 4º, I e II, e 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, e R\$ 171.547,99 (cento e setenta e um mil, quinhentos e quarenta e sete reais e noventa e nove centavos) de multa por infração, nos termos do artigo 82, II, “e” e V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96, com nova redação dada pela Lei Estadual nº 10.008, de 5.6.2013 (DOE de 6.6.2013).

Em tempo, cancelo, por irregular, o valor de R\$ 335.597,98, constituído de R\$ 67.808,95 de ICMS e R\$ 267.789,03 de multa por infração, pelos motivos acima expendidos.

Fica ressalvado o direito de o Estado proceder a outro lançamento de ofício, correspondente à parte do auto infracional declarada nula devido ao vício de forma, observado o disposto no art. 172, II, do CTN.

**Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.**

**P.R.I.**

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 08 de maio de 2015.**

**Maria das Graças Donato de Oliveira Lima**  
**Consª. Relatora**

**Gíanni Cunha da Silveira Cavalcante**  
**Presidente**

**Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO e FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.**

**Assessora Jurídica**



**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

**Recurso HIE./CRF N.º 092/2014**

**RECORRENTE:** GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
**RECORRIDA:** GILMA BRITO NUNES OLIVEIRA  
**PREPARADORA:** RECEBEDORIA DE RENDAS DE J. PESSOA.  
**AUTUANTE:** CLAUZENILDE CARDOSO DE OLIVEIRA.  
**RELATORA :** CONS<sup>a</sup>. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

**CRÉDITO INDEVIDO. IMPRECISÃO NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO. VÍCIO DE FORMA. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. AUSÊNCIA DE DESTAQUE DO ICMS NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS E DE DÉBITO NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS E LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS GRAVOSA. APLICABILIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

- O lançamento compulsório que se apresenta viciado por falha na descrição da matéria tributável denunciada a título de crédito indevido, deverá ser declarado nulo, para que outro, a ser realizado de acordo com a realidade factual, venha a retificá-lo de modo a produzir os efeitos inerentes aos lançamentos regulares.

- Reputa-se devido o ICMS cujo lançamento não se fez a débito no livro Registro de Apuração do ICMS em razão da falta de destaque do imposto nas notas fiscais de transferências internas de mercadorias, emitidas para estabelecimento do mesmo titular, excluídas as que não se prestam para embasar a delação, por falta de nexo de causalidade.

- Confirmada a regularidade da exigência do ICMS oriundo da delação que tem suporte no Levantamento da Conta Mercadorias, em face da falta de comprovação da inexistência da infração.

- Mantida em parte a exigência do ICMS não pago e detectado por meio do Levantamento Financeiro, em decorrência de ajustes na diferença tributável, não obstante a revelia do contribuinte.

- Redução da penalidade por força de lei posterior mais benigna.

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

## RELATÓRIO

*Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o Recurso HIERÁRQUICO, interposto contra a decisão monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003417/2012-03, lavrado em 20 de dezembro de 2012, segundo o qual a autuada, GILMA BRITO NUNES OLIVEIRA (EPP), é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:*

- CRÉDITO INDEVIDO (crédito maior que o permitido) – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documento(s) fiscal(si) em valor maior do que o permitido, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa – O contribuinte creditou-se de multa e juros de mora, como também correção monetária nos lançamentos de ICMS-Garantido e ICMS-Antecipado.

- 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 – O contribuinte deixou de destacar na nota fiscal ICMS devido na transferência de mercadorias tributáveis da matriz para a filial, como também deixou de registrar nos livros próprios ICMS destacado em nota fiscal de transferência de mercadorias tributáveis da matriz para a filial, resultando na falta de recolhimento de ICMS.

- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS – Contrariando dispositivos legais o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através de levantamento da Conta Mercadorias.

- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO – O contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, tendo em vista a constatação de que os pagamentos

efetuados superaram as receitas auferidas. Irregularidade esta detectada através de Levantamento Financeiro.

*Por considerar infringidos o art. 74 c/c o art. 75, § 1º, bem como o art. 54 c/c os arts. 101, 102, 2º, 3º, 60, I, “b”, e III, “d”, e 106, além dos arts. 158, I, 160, I, 643, § 4º, II, c/c o art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, o autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 246.536,97, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 439.337,02, nos termos dos arts. 82, II, “e”, e V, “a”, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de R\$ 685.873,99.*

Documentos instrutórios constam nas fls. 3 a 5 e 8 a 238: Termo de Início de Fiscalização, Procuração por Instrumento Público, demonstrativos do Levantamento da Levantamento Financeiro e da Conta Mercadorias, ambos referentes aos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, Demonstrativo da Reconstituição da Conta corrente do ICMS, referente aos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, cópia do Auto de Infração de Estabelecimento nº 933300008.09.00001226/2012-07, lavrado em 19/6/2012, Demonstrativo das Omissões de Vendas e ICMS a Recolher/Operação Cartão de Crédito, relativo a períodos dos exercícios de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, Resumo de Auditoria Fiscal, Termo de Encerramento de Fiscalização, cópia do livro Registro de Apuração do ICMS e respectivos Termos, de Abertura e de Encerramento, com lançamentos dos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, cópia do livro Registro de Inventário, com lançamentos relativos aos exercícios de 2006 a 2011, e respectivos Termos de Abertura e de Encerramento, cópia de notas fiscais de transferência interna de mercadorias e cópia de comprovantes de pagamento do ICMS (DAR).

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, em 28.12.2011, conforme atesta o comprovante de ciência e entrega da 1ª via do auto infracional, assinado por seu receptor, a autuada apresentou defesa, às fls. 240 a 244, requerendo o cancelamento do auto de infração, relativamente à penalidade aplicada, ao argumento de que esta se caracterizaria confiscatória, porquanto violaria os Princípios Constitucionais da Razoabilidade e da Proporcionalidade, bem como o disposto no art. 150, IV, da Carta Magna, haja vista sua fixação em valor excessivo e suficiente a inviabilizar a saúde financeira da empresa.

Contestando os argumentos defensuais, a autuante afirma que a aplicação da penalidade em foco se assenta na Lei nº 6.379/96, vigente ao tempo da autuação, pelo que requer a manutenção da ação fiscal, nos termos em que foi efetuada, mormente considerando que a reclamante não aduziu aos autos qualquer prova capaz de excluir as acusações fiscais.

Com informação de existir antecedentes fiscais da autuada, porém, sem caracterização de reincidência fiscal (fl. 255), os autos foram conclusos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, de onde retornaram à repartição preparadora, mediante o despacho de fl. 257, a fim de se comunicar a autuada sobre o arquivamento da sua peça reclamatória, dada à intempestividade da sua proposição, visto que esta se deu após o prazo regulamentar de 30 dias contados da ciência do auto de infração, e para lhe informar sobre seu direito de recorrer da decisão que determinou o

referido arquivamento, através da interposição de Recurso de Agravo, na forma do art. 717, § 1º, do RICMS/PB.

Após dar cumprimento à requisição da auditoria jurídica daquela instância de julgamento e promover à ciência da autuada sobre tais providências, conforme se infere dos documentos de fls. 258 e 259, esta deixou de interpor Recurso de Agravo a este Conselho de Recursos Fiscais, ocasião em que foi lavrado o Termo de Revelia, de fl. 260.

Na fl. 261 consta nova informação de antecedentes fiscais da denunciada, os quais, contudo, não caracterizam recidiva. Prosseguindo os trâmites processuais, os autos foram outra vez conclusos à GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal, Anísio de Carvalho Costa Neto, que decidiu pela procedência parcial do auto de infração ao promover a redução da multa por infração ante o advento de lei posterior mais benigna, no caso, a Lei Estadual nº 10.008/2013, provendo, pois, a aplicação do Princípio da Retroatividade da Lei, previsto no art. 106, II, “c”, do CTN, consoante a sentença exarada às fls. 264 a 270.

Em face desse decisório, o crédito tributário declarado devido, naquela instância, constitui o valor de R\$ 466.205,48, sendo R\$ 246.536,97 de ICMS e R\$ 219.668,51 de multa por infração.

Após a interposição de Recurso Hierárquico (fl. 271), procedeu-se a regular ciência da decisão monocrática à autuada (conforme atestam os documentos de fls. 272 e 273), a qual não apresentou recurso voluntário, seguiu-se a informação da autuante que se manifestou conformada com a decisão monocrática, conforme atesta o documento de fl. 276.

Aportados os autos nesta Casa, estes me foram distribuídos, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento da matéria de que dispõem.

Está relatado.

**VOTO**

O objeto do Recurso Hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora que declarou a procedência parcial do auto de infração, pois reduziu parte do valor correspondente à penalidade ao aplicar, nesse quesito, o Princípio da Retroatividade da Lei, previsto no art. 106, II, “c” do CTN, em decorrência do advento de lei posterior que reduziu o valor das multas infracionais, Lei nº 10.008/2013, ao tempo em que manteve as acusações ínsitas no auto infracional de que se cuida, ao fundamento da falta de contraposição da autuada ao procedimento fiscal que lhe dá suporte.

*Sob o aspecto formal, o auto de infração preenche os requisitos de constituição e desenvolvimento válido, previstos no art. 692, I a XIII do RICMS/PB, os quais, inclusive, foram reproduzidos no art. 41, I a XII, da Lei Estadual nº 10.094, de 27/09/2013, com vigência a partir de 1º de março de 2014.*

*Todavia, essa conclusão não se aplica à denúncia assim descrita:*

- CRÉDITO INDEVIDO (crédito maior que o permitido) – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documento(s) fiscal(is) em valor maior do que o permitido, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa – O contribuinte creditou-se de multa e juros de mora, como também correção monetária nos lançamentos de ICMS-Garantido e ICMS-Antecipado.

Com efeito, enquanto a descrição da infração menciona a utilização indevida de crédito do ICMS destacado em documento fiscal, a nota explicativa o faz quanto à multa e juros de mora.

É sabido, e consabido, que multa e juros constituem sanções por descumprimento de uma obrigação ou por atraso no seu cumprimento, enquanto o ICMS integra a categoria dos tributos, da espécie imposto (CTN, art. 3º e CF/88, art. 155, II), ou seja, trata-se de institutos jurídicos distintos, devido à natureza de ambos.

Portanto, apesar de constarem destacados em documento fiscal, e nesse aspecto a delação não pecou, visto que o DAR é, também, um documento fiscal de arrecadação do ICMS, não há que se confundir juros e multa com ICMS.

Donde se conclui pela existência de vício formal e insanável nos próprios autos, o qual se caracteriza pela imprecisão na descrição do fato dado como infringente, de forma a não permitir que se identifique com segurança a natureza da infração que se pretendeu delatar, cerceando, assim, o direito de defesa da recorrente e acarretando, por esse fato, nulidade do auto de infração.

Efetivamente, a Lei Estadual nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, inclui, como requisito do Auto de Infração, a descrição da falta, consoante se confere adiante:

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

*(...)*

*V – a descrição da falta com o respectivo montante tributável”.*

*(Grifo não constante do original).*

Trata-se de requisito de forma, conforme se infere da dicção combinada dos arts. 16 e 17, III, do citado diploma legal, senão vejamos:

*“Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.”*

*“Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:*

*I – (...)*

*II – à descrição dos fatos”.*

Nesse toar, a novel legislação processual tributária no Estado da Paraíba estabelece que são sanáveis as incorreções, omissões ou inexatidões que atendam ao seguinte: não importem nulidade; não ocasionem prejuízo à defesa, salvo se o autuado lhe houver dado causa; ou, ainda, quando não influírem na solução do litígio (interpretação do art. 15, *caput*).

Donde se conclui que, por importar nulidade, a incorreção ou inexatidão contida no lançamento de ofício em tela não é passível de ser sanada. Ademais, devido à revelia da atuada não é possível inferir se esta assimilou de forma exata a acusação que se pretendeu imputar-lhe, o que reforça o entendimento de que o vício que acomete o lançamento não é possível de ser sanado nos próprios autos.

O Princípio da Instrumentalidade das Formas, orientado nos artigos 154, 244 e 249, § 2º, do Código de Processo Civil, estabelece:

*“Art. 154. Os atos e termos processuais não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir, reputando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preencham a finalidade essencial.”*

*“Art. 244. Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de penalidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.”*

*“Art. 249. O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos ou retificados.*

*§ 2º Quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração de nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.”*



Donde se compreende que o ordenamento jurídico pátrio adotou o princípio segundo o qual os atos processuais não dependem de forma, exceto quando legalmente cominadas, restando a discussão acerca da possível existência ou inexistência de vício nos atos processuais, passíveis de nulidade, oriundos da inobservância da forma prescrita. Assim, há defensores que atribuem relevo à instrumentalidade, conforme ensina Silva sobre a escolha feita pelo direito processual:

*“Sendo o direito processual uma disciplina essencialmente formal, seria natural imaginar, em seu campo, o predomínio do princípio da rigidez das formas, segundo o qual haveriam de ter-se por válidos todos os atos processuais que não obedecem rigorosamente à determinação de forma estabelecida para sua realização. E nos sistemas jurídicos rudimentares, como se verificava no direito primitivo, as solenidades processuais e a rigidez formal eram absolutas. A mais insignificante inobservância dos ritos impostos por lei era motivo suficiente para causar a nulidade do processo. Contudo, no direito moderno tal não ocorre. Precisamente por sua natureza eminentemente instrumental, domina no Direito Processual o princípio da liberdade das formas, consagrado pelo art. 154 do Código, segundo qual os atos e termos processuais não dependem de forma determinada, senão quando a lei expressamente exigir, reputando-se válidos os que, realizados de modo diverso, hajam preenchido a finalidade essencial que a lei lhe atribuir”* (Silva, Ovídio A. Batista da. *Curso de Processo Civil*. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 204).

Nessa mesma linha situa-se Paixão Júnior:

*“O raciocínio que leva à aplicação do princípio é o seguinte: se ocorrer desrespeito a uma exigência formal e, ainda assim, o ato processual tiver atingido a finalidade para a qual a forma tiver sido estabelecida, ela será eficaz, pois não é um fim em si próprio, ao contrário, a criação do procedimento visa à garantia da liberdade das partes”* (Paixão Júnior, Manuel Galdino da. *Teoria Geral do Processo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 233).

Por visar à finalidade do ato, o Princípio da Instrumentalidade das Formas não está dissociado do devido processo legal, pois sua aplicação deve se atrelar à presença ou não de prejuízo. Em havendo prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, não há que se invocar a instrumentalidade das formas. Nesse sentido, afirma Daniel Roberto Hertel: *“(...) o devido processo legal valoriza as formas no que concerne à realização das suas finalidades”* (*Técnica Processual e Tutela Jurisdicional: a instrumentalidade substancial das formas*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2006, p. 160).

Com base nessas diretrizes, é possível afirmar, com elevado grau de certeza, que, no caso de não apresentação de defesa pelo autuado, não é possível concluir que este tenha compreendido do que é acusado, ou seja, qual ilícito lhe é imputado

no auto de infração. Desse modo, terá lugar a nulidade do auto infracional, o que não deve ocorrer quando verificada a compreensão do autuado, exteriorizada na reclamação ou no recurso, sobre o ilícito cuja prática lhe é atribuída.

No caso dos autos, a acusação suscita a nulidade, com base nas normas combinadas dos arts. 41, V, 14, III, 16, 17 e 15, *caput*, da Lei nº 10.094/2013.

Em consequência desses fatos não me resta alternativa senão reformar a decisão singular, para declarar liminarmente a nulidade do lançamento de ofício em tela.

Em outras oportunidades esta Corte Superior se posicionou nessa mesma direção, florescendo vários julgados, dentre os quais destaco o Acórdão nº 207/2011, *infra*:

***“RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO – ERRO NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO - AUTO DE INFRAÇÃO NULO.***

*A peça exordial que não determina com exatidão a natureza da infração cometida deve ser declarada nula, com oportunidade de refazimento do lançamento indiciário para o restabelecimento da verdade material e da segurança jurídica (Rec. HIE CRF nº 207/2010, Rel. Cons. João Lincoln Diniz Borges).*

Mister se faz ressaltar que apesar do defeito da forma que determinou o comprometimento do feito fiscal, a sentença de nulidade não decide em definitivo em favor do acusado. Dela resulta apenas a absolvição do autuado da imputação que lhe é dirigida nestes autos. A consequência desse fato é a abertura de nova oportunidade para que a fiscalização proceda à lavratura de outra peça acusatória, que atenda aos ditames da legislação de regência.

*Passo, pois, ao mérito dos lançamentos compulsórios formalmente válidos.*

***FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL (Exercícios de 2009 e 2010).***

*De acordo com a denúncia fiscal, trata-se de falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte não ter destacado nos documentos fiscais o respectivo imposto.*

*A delação se pauta nas notas fiscais de saídas, de fls. 110 a 118, em relação as quais se observa que as Notas Fiscais de nºs 782, 798, 799, emitidas em 2009, e as Notas Fiscais de nºs 894 e 895, cujas cópias constam respectivamente às fls. 111 a 113, 115 e 116, correspondem à descrição do fato dado como infringente, materializando a infração, haja vista não conterem o destaque do imposto.*

*Os demais documentos fiscais – Notas Fiscais de n°s 781 (exercício de 2009), 842, 1024 e 1023 (do exercício de 2010), não se prestam para embasar a acusação em exame, haja vista que contém o destaque do ICMS.*

*Com efeito, essa circunstância não confere com a descrição do fato dado como infrigente, visto que em sua parte final esta traz a seguinte dicção: “...em virtude de o contribuinte não ter destacado nos documentos fiscais o respectivo imposto”.*

*Portanto, por essas notas fiscais caracterizarem outra situação, em virtude da peculiaridade acima mencionada, procedo à sua exclusão do lançamento de ofício em exame e mantenho as demais notas fiscais, nas quais a acusação fiscal encontra suporte, dado ao nexo de causalidade que se estampa nessa situação, que também se apoia no livro Registro de Apuração do ICMS (cópia às fls. 61 a 100).*

*Isto considerando, o ICMS devido passa a se compor dos seguintes valores:*

<i>Exerc.</i>	<i>ICMS/A. Infr.</i>	<i>Vlr. Excluído</i>	<i>ICMS Devido</i>
<i>2009</i>	<i>23.101,25</i>	<i>8.741,20</i>	<i>14.360,05</i>
<i>2010</i>	<i>30.635,67</i>	<i>30.635,67</i>	<i>0,00</i>
<i>Total</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>14.360,05</i>

**LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS/Exercício de 2009 – LEVANTAMENTO FINANCEIRO/Exercícios de 2007, 2008 e 2010 - Omissão de saídas tributáveis.**

Trata-se de infração que alcançada por técnicas fiscais similares em seu resultado fiscal, ou seja, aplicou-se, no exame fiscal, o Levantamento da Conta Mercadorias, além do Levantamento Financeiro, o primeiro, correspondente ao exercício de 2009, e o segundo, referente aos exercícios de 2007, 2008 e 2010, ambas as técnicas embasadas na legislação de regência que disciplina o mecanismo de aferição da regularidade fiscal do contribuinte, nas quais a repercussão tributária, caso apresentem, traduz a existência de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentação fiscal, na forma prevista pelos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 643, §§ 3º e 4º, incisos I e II e artigo 646, parágrafo único, ambos do RICMS/PB, infra:

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

***I - sempre que promoverem saída de mercadorias.”***

***“Art. 160. A nota fiscal será emitida:***

***I - antes de iniciada a saída das mercadorias.”***

*“Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.*

(...)

*§ 3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.*

*§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:*

*I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado;*

*II – o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular”.*

*“Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos à 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.*

*Parágrafo único - A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.”*

(Grifado).

Como se deflui da legislação acima transcrita, ambos os Levantamentos acima referidos, são técnicas de auditoria absolutamente legítimas de que se vale a fiscalização para aferição da movimentação mercantil das empresas, sendo que o

Levantamento da Conta Mercadorias deve ser aplicado aos contribuintes que possuem apenas escrita fiscal, como ocorre no caso tela.

As diferenças apuradas suportam o lançamento indiciário do ICMS devido, posto que firmam presunção de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. Porém, como se trata de presunção relativa, admite-se a prova em contrário a cargo do contribuinte, uma vez que este é o possuidor de toda a documentação fiscal do estabelecimento que lhe pertence.

No caso, não obstante a ausência da autuada na relação processual, deixando de exercer seu direito de excluir a presunção que lhe é adversa, há que ser realizada uma correção no resultado do Levantamento Financeiro dos exercícios de 2007 e de 2010. Trata-se de ajuste que deve ser efetuado na diferença apontada no referido levantamento, com a finalidade de exclusão do valor da omissão correspondente às operações com substituição tributária ou não tributáveis apontadas no Levantamento da Conta Mercadorias/2007/2010, constantes às fls. 23 e 26, com vistas a evitar “*bis in idem*” o tributar operações sujeitas ao regime da substituição tributária, cujo ICMS é pago por antecipação, ou afastar a tributação daquilo que a própria lei colocou a salvo do ICMS por isenção ou não incidência do imposto, afinal, a presunção que se instaura sobre a diferença apurada no Levantamento Financeiro reporta-se a omissão de saídas tributáveis (art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB).

Nesse sentido, decidiu esta egrégia Corte de Julgamento, na ocasião da análise de questão semelhante que deu origem ao acórdão baixo transcrito:

***“RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. OPERAÇÕES ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTADAS. PARCIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA.***

*A denúncia de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais constatadas mediante levantamento financeiro suscita alteração no valor do crédito tributário correspondente, frente à constatação de que uma parte dessas saídas compreenderam mercadorias não tributáveis ou sujeitas ao regime de pagamento por substituição tributária, impondo, dessa forma, a dedução do valor das operações apontadas no Levantamento da Conta Mercadorias com mercadorias não tributáveis ou com substituição tributária da diferença tributável apurada no Demonstrativo Financeiro. Reforma da decisão recorrida”. (Acórdão nº 318/2013, DOE de 11/10/2013. Rel. Cons. João Lincoln Diniz Borges).*

Em face do que, o ICMS resultante dos ajustes em referência passa a se constituir do seguinte valor:

	Exercício - 2007	
227.010,92	Diferença oriunda do Lev. Financ.:	R\$
(83.763,44)	Prejuízo Bruto Apurado c/ merc. Não tribut. (ST, Isenta, Não Trib.):	R\$
143.247,48	Diferença Tributável:	R\$
24.352,07	ICMS (17%):	R\$
	Exercício - 2010	
419.035,21	Diferença oriunda do Lev. Financ.:	R\$
(37.846,33)	Prejuízo Bruto Apurado c/ merc. Não tribut. (ST, Isenta, Não Trib.):	R\$
381.188,88	Diferença Tributável:	R\$
64.802,11	ICMS (17%):	R\$

Desse modo, apesar da ausência do contribuinte na relação processual, resta-me declarar a legitimidade de parte do resultado apontado nos exames fiscais correspondentes ao Levantamento Financeiro dos exercícios de 2007, 2008 e 2009, e confirma a regularidade do resultado apontado no Levantamento da Conta Mercadorias, do exercício de 2009.

Com essas colocações, reformo a decisão singular, no que toca ao valor do ICMS compulsoriamente lançado, de modo que o imposto devido passa a se compor dos seguintes valores:

Infração	Exercício	ICMS
Omiss. Saíd./C. Merc.	2009	55.285,98
Omiss. Saíd./L. Fin.	2007	24.352,07
Omiss. Saíd./L. Fin.	2008	19.927,81
Omiss. Saíd./L. Fin.	2010	64.802,11

**PENALIDADE**

Sobre esse aspecto do auto infracional, cumpre-me registrar que um fato superveniente veio em socorro da recorrente, o que lhe atenua a penalidade. Trata-se das alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 6.6.13) com efeitos a partir de 1.9.2013, de modo que as penalidades lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Assim, entendo que é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração

devem ser calculadas com base no percentual de 100%, fixando-se o crédito tributário devido consoante os valores abaixo:

	Infração	Período	ICMS	M. Infr.	Total
	Créd. Indev.	2007	0	0	0
	Créd. Indev.	2008	0	0	0
21.540,08	F. Rec. ICMS/Aus. Deb.	2009	14.360,05		7.180,03
	F. Rec. ICMS/Aus. Déb.	2010	0	0	0
110.571,96	Omiss. Saíd./C. Merc.	1/1. a 31/12/09	55.285,98		55.285,98
48.704,14	Omiss. Saíd./L. Fin.	1/1. a 31/12/07	24.352,07		24.352,07
39.855,62	Omiss. Saíd./L. Fin.	1/1. a 31/12/08	19.927,81		19.927,81
<u>129.604,22</u>	<u>Omiss. Saíd./L. Fin.</u>	<u>1/1. a 31/12/10</u>	<u>64.802,11</u>		<u>64.802,11</u>
350.276,01	Total		178.728,02		171.547,99

*Com esses fundamentos,*

**VOTO** pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular, e quanto ao mérito pelo seu **DESPROVIMENTO**, para alterar, quanto aos valores, a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00003417/2012-03, lavrado em 20.12.2012, contra a empresa, **GILMA BRITO NUNES OLIVEIRSA**, inscrita no CCICMS sob nº 16.131.110-5, devidamente qualificada nos autos, fixando como devido o crédito tributário no montante de R\$ 350.276,01 (trezentos e cinquenta mil, duzentos e setenta e seis reais e um centavo), sendo R\$ 178.728,02 (cento e setenta e oito mil, setecentos e vinte e oito reais e dois centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 54, 101 e 102, c/c os arts. 2º, 3º, 60, I, “b”, e III, “d”, além do art. 106, bem assim aos arts. 158, I e 160, I c/c os arts. 643, § 4º, I e II, e 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, e R\$ 171.547,99 (cento e setenta e um mil, quinhentos e quarenta e sete reais e noventa e nove centavos) de multa por infração, nos termos do artigo 82, II, “e” e V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96, com nova redação dada pela Lei Estadual nº 10.008, de 5.6.2013 (DOE de 6.6.2013).

Em tempo, cancelo, por irregular, o valor de R\$ 335.597,98, constituído de R\$ 67.808,95 de ICMS e R\$ 267.789,03 de multa por infração, pelos motivos acima expendidos.

Fica ressalvado o direito de o Estado proceder a outro lançamento de ofício, correspondente à parte do auto infracional declarada nula devido ao vício de forma, observado o disposto no art. 172, II, do CTN.

Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 8 de maio  
de 2015.

**MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA**  
*Conselheira Relatora*