



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

PROCESSO Nº1633762014-3

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

PRIMEIRA CÂMARA DE ULGAMENTO

Recorrente:GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

Recorrida:ACADEMIA CORPORE LTDA ME

PREPARADORA:SUB DA RECEBEDORIA DE RENDAS DA GERENCIA REGIONAL DA 1ª REGIÃO.

Autuante:UDMILSON TAVARES DO REGO

Relatora:CONS.^a GÍLVIA DANTAS MACED

FALTA DE LANÇAMENTOS DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. TÉCNICA FISCAL IMPRÓPRIA À VERIFICAÇÃO DA SUA REGULARIDADE QUANTO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. VÍCIO MATERIAL CONFIGURADO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. INFRAÇÃO CONFIGURADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO HIERÁRQUICO. O

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovada, presumidamente auferidas mediante omissão de saídas pretéritas tributáveis. Todavia, tal presunção, ínsita no art. 646 do RICMS/PB, não se mostra justificável nos casos em que o contribuinte, como objeto da sua atividade principal, presta serviços de condicionamento físico, e apenas secundariamente, comercializa mercadorias adstritas ao regime de apuração do ICMS, o que determina a nulidade lançamento de ofício, por vício material, visto que a denúncia tem suporte na aplicação de técnica imprópria à aferição da situação do contribuinte quanto ao cumprimento da obrigação principal.

A comprovação de falta de recolhimento do ICMS- DIFAL constitui-se em infração principal, tendo em vista a obrigação tributária disciplinada pela legislação de regência quanto à incidência tributária do imposto advindo da diferença entre a alíquota interna e interestadual quando das entradas de mercadorias e/ou bens destinados ao uso, consumo e ativo fixo do estabelecimento adquirente.

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

A C O R D A M os membros da Primeira Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e quanto ao mérito pelo seu provimento parcial, para alterar quanto aos valores a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001862/2014-00, lavrado em 15/10/2014, contra a empresa ACADEMIA CORPORE LTDA ME, CCICMS nº 16.151.474-0, já qualificada nos autos, condenando-

a ao recolhimento do crédito tributário no valor de R\$ 32.514,38(trinta e dois mil, quinhentos e catorze reais e trinta e oito centavos), sendo R\$ 21.676,24(vinte e um mil, seiscentos e setenta e seis reais e vinte e quatro centavos), de ICMS, por infringência ao art. 106 do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 10.838,14 (dez mil, oitocentos e trinta e oito reais e catorze centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, inciso II, alínea “e”, da Lei 6.379/96.

Em tempo, cancela o montante de R\$ 153.955,32 (cento e cinquenta e três mil, novecentos e cinquenta e cinco reais e trinta e dois centavos) sendo R\$ 76.977,66 (setenta e seis mil, novecentos e setenta e sete reais e sessenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 76.977,66 (setenta e seis mil, novecentos e setenta e sete reais e sessenta e seis centavos) de multa por infração, em razão das fundamentações apresentadas neste voto.

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 14 de Setembro de 2018.

GÍLVIA DANTAS MACEDO
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, THAIS GUIMARAES TEIXEIRA, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO E MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS.

Assessor Jurídico

#

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001862/2014-00, lavrado em 15/10/2014, contra a empresa ACADEMIA CORPORE LTDA ME, CCICMS nº 16.151.474-0, em razão das seguintes irregularidades verificadas nos exercícios de 2009 a 2014:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO – Aquisição de mercadorias consignadas

em documentos fiscais, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido (SIMPLES NACIONAL).

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de Recolhimento do Imposto Estadual.

Nota Explicativa:

O contribuinte não recolheu o ICMS Diferencial de Alíquota, relativo às aquisições em outras unidades da federação de produtos destinados ao Ativo Fixo. Art. 106, inciso I, alínea “c”.

Considerando infringidos os arts. 158, I; 160, I, c/c o art. 646 e art. 106, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97, o auditor fiscal constituiu crédito tributário, por lançamento de ofício, no importe de R\$ 186.469,70, sendo R\$ 98.653,90 de ICMS e R\$ 87.815,80 de multa por infração, com fulcro no art. 82, incisos II, alínea “e”, e V, alínea “f”, da Lei 6.379/96.

Documentos instrutórios anexos às fls. 6/85 dos autos.

Cientificada da ação fiscal, através de Aviso de Recebimento, em 09/12/2014 (fls. 86), a empresa autuada, após solicitação de cópias do processo, apresentou peça reclamatória consoante fls. 90/105.

Na peça reclamatória, inicialmente, o contribuinte relata os atos infracionais que lhes foram imputados, os fundamentos legais da autuação, bem como o montante do crédito tributário.

Posteriormente, a reclamante combate a acusação, dizendo que o crédito tributário fora alcançado pelo instituto da decadência.

Cuidando do mérito propriamente dito, argui que se sujeita apenas ao recolhimento do ISS, nos termos da LC nº 53/2008, posto desenvolver atividade econômica de prestação de serviço, como academia, cujo objetivo é o aprimoramento da condição física e da saúde das pessoas.

Quanto às notas fiscais de aquisição, afirma que não revende mercadorias e o descumprimento da obrigação deveria ser alvo de multa acessória, ao invés de exigência de ICMS.

Para a infração de falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas, assevera que as mercadorias se destinam ao ativo fixo, portanto não se configura como sujeito passivo do imposto ora exigido.

Prosseguindo contrapõe-se aos percentuais da multa por infração sugeridos pela fiscalização, alegando caráter confiscatório.

Por fim, requer, além da anulação do auto de infração, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e expedição de certidão positiva com efeito de negativa.

Com informação de que não há registro de reincidência processual, fl. 107, os autos foram conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, tendo sido distribuídos ao julgador fiscal, Francisco Marcondes Sales, que decidiu pela procedência parcial do feito fiscal, de acordo com o pensamento esposado na ementa infracitada, *litteris*:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM PAGAMENTO DO ICMS DEVIDO. PRESUNÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. PROVA DIRETA. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. DECADÊNCIA. OPERAÇÕES NÃO PAGAS E NEM DECLARADAS. IMPRONÚNCIA. DESTINAÇÃO PARCIAL DAS MERCADORIAS PARA ATIVIDADE TRIBUTADA EXCLUSIVAMENTE PELO ISSQN. ERRO FORMAL. INOCORRÊNCIA DE PREJUÍZOS AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. SANEAMENTO. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

- A falta de lançamento de notas fiscais, nos livros fiscais próprios, relativamente à aquisição de mercadorias, resulta na presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, implicando na exigência daquele tributo, além da imposição de penalidade.

- A falta de recolhimento do ICMS decorrente da realização, não declarada, de operações interestaduais de aquisição de mercadorias, implica na exigência daquele imposto, além da imposição de penalidade.

- A prestação de serviço relacionada à administração do condicionamento físico de pessoas é tributada exclusivamente pelo ISSQN, nos termos da Lei Complementar 116/2103.

- Erro formal que não resulte em prejuízo às partes, notadamente quanto ao direito fundamental do contraditório e à ampla defesa, não deve impor a nulidade do feito fiscal, em respeito ao princípio da instrumentalidade das formas.

- No caso das operações sujeitas à incidência do ICMS que não tenham sido devidamente

declaradas ou pagas, ainda que parcialmente, o termo inicial do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido declarado ou pago, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Cientificada da sentença de primeiro grau, através do Edital nº 115/2017, fl. 152, publicado em 20/10/2017, o contribuinte não se manifestou nos autos.

Observando os trâmites regulares, enfim, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora e distribuídos a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

O objeto do recurso hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora para proceder parcialmente o lançamento de ofício, ao acolher as alegações de que, à exceção da nota fiscal nº 5833, todos os demais documentos fiscais que compõem a denúncia correspondem à prestação de serviços de condicionamento físico de pessoas, tributados pelo imposto da competência municipal (ISSQN), atividade discriminada no Anexo Único da Lei Complementar nº 116/2003, *verbis*:

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.

6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.

6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas. (grifo nosso)

O raciocínio desenvolvido pelo julgador singular bem explicita o cerne da questão, como se vê do trecho adiante transcrito:

“Ao se analisar a natureza das mercadorias elencadas nas demais notas fiscais apensadas às folhas apensadas às folhas 22 a 43 autos, concluo, com razoável grau de convicção, que, ...os produtos relacionados àquelas operações destinaram-se exclusivamente à prestação de serviços referentes à atividade de condicionamento físico de pessoas”

Pois bem, no caso em apreço, e com o fito de identificar o tratamento dado às mercadorias comercializadas pela autuada, o julgador singular buscou em consulta ao sistema de informação desta Secretaria verificar os valores declarados pelo contribuinte na DASN e PGDASD, realizando um levantamento das operações praticadas por ele no período de 2009 a 2014. Obteve por resultado, assim, a informação de que o contribuinte opera, em suas palavras, “a atividade de condicionamento físico de pessoas apresenta absoluta **preponderância** sobre a atividade de comercialização de produtos esportivos e de lanchonete.”. (grifo nosso)

De acordo com o julgador singular, portanto, a presunção de omissão de saídas tributadas tem sua legitimidade afetada quando o contribuinte opera em atividade mista, ou seja, comercializando e prestando serviços sujeitos à incidência do ISSQN. Valendo-se da tese de que a presunção prevista no art. 646 demanda que tenha havido operações de saídas **tributadas**, de modo que, não sendo este o caso, pois grande parte das mercadorias destinava-se ao ativo fixo e/ou uso/consumo para prestação do serviço, a presunção não se configura.

Pois bem, entendemos que há um aspecto a ser observado no caso, qual seja o fato de que nem todas as operações do contribuinte são utilizadas para a prestação do serviço. Como o disse o julgador singular, essas operações são a “preponderância”, mas não a totalidade.

A questão que se coloca então é, qual seria o coeficiente de operações com mercadorias utilizadas para a prestação de serviço, em cada novo caso, a serem consideradas preponderantes? Ou seja, estando diante de um caso em que se observe que, por exemplo, 90% (noventa por cento) das operações praticadas pelo contribuinte são com mercadorias utilizadas para a prestação de serviço, esse coeficiente seria considerado **preponderante** para o fim de absolvê-lo da acusação? E se forem 95% (noventa e cinco por cento)? Ou 92% (noventa e dois por cento)? Ou seja, haverá um limite para considerar-se que há preponderância nas operações com mercadorias utilizadas para a prestação de serviço, de modo a considerar-se improcedente a cobrança? Com estas razões, não estou convencida, com *permissa máxima venia*, do acerto da decisão singular.

Note-se, ademais, que a acusação de omissão de saídas presumida em razão da falta de escrituração de notas fiscais de entradas independe da natureza das operações por estas acobertadas. Isso sempre se entendeu, como confirma o seguinte julgado precedente:

“OMISSÃO DE VENDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS. CONFIGURAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO PROVIDO.

- O que se depreende da dedução lógica inserida no art. 646 do RICMS/PB é que, uma vez realizadas compras sem que as respectivas notas fiscais sejam lançadas nos livros próprios, presume-se que a intenção do contribuinte seria omitir receitas de origem desconhecida, tendo em vista que foram adquiridas através de vendas anteriores sem emissão dos devidos documentos fiscais.”

Na verdade, o assunto não é novo para este Colegiado. Por ocasião do julgamento no recurso voluntário relativo ao Acórdão nº 125/18, a Conselheira Maria das Graças enfrentou questão similar da seguinte forma:

“Destarte, a solução da lide passa necessariamente pela análise acerca do tratamento tributário a que se submetem as mercadorias objeto da comercialização da recorrente, efetuada nos períodos dos fatos geradores descritos no auto infracional em foco, porquanto a aplicabilidade da presunção legal prevista no art. 646 do RICMS/PB requer um mínimo de plausibilidade entre a verdade material e o fato denunciado, a fim de que se possa alcançar a liquidez e certeza do crédito tributário. Para tanto, é necessário que a técnica fiscal aplicada seja capaz de reproduzir, com razoável grau de probabilidade, a verdade material dos fatos.

Com efeito, há situações de notória ineficácia na aplicação da técnica fiscal consistente no levantamento das notas fiscais de aquisição não escrituradas nos livros fiscais próprios do contribuinte, para o efeito de se verificar se a obrigação principal foi por este satisfeita. Isto se dá em face do seguimento econômico em que o contribuinte exerce suas atividades.

Em consulta ao Módulo cadastro do Sistema ATF, desta Secretaria de estado da Receita, colhe-se a informação de que a recorrente possui, como atividade econômica afeta ao ICMS, o código 4731-8/00 COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES (principal).

De fato, os combustíveis que constam na descrição do CNAE 4731-8/00 (combustíveis), por força do Decreto nº 29.537, de 6 de agosto de 2008, vigente à época dos fatos geradores descritos no Auto de Infração em análise, estavam submetidos ao regime da substituição tributária, cabendo ao remetente destas mercadorias a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido, relativamente às operações subsequentes.

Em geral, os postos revendedores de combustíveis também comercializam outros produtos sujeitos ao regramento da substituição tributária, a exemplo de lubrificantes, óleos, fluidos, etc. É sabido, ainda, que há postos revendedores de combustíveis que também operam com lojas de conveniência

sob uma mesma inscrição estadual, as quais, além de comercializarem outros produtos adstritos a esse regime de tributação, a exemplo de cervejas, refrigerantes, cigarros, água mineral, etc., também realizam vendas de produtos sujeitos ao regime normal de apuração do ICMS, embora a recorrente não tenha se manifestado sobre esse fato na sua peça recursal.

Assim, para não incorrer em equívoco, seja onerando indevidamente a recorrente, seja desobrigando-a do recolhimento do crédito tributário efetivamente devido, ao consultar as Notas Fiscais Declaradas por Terceiros em operações internas (documentos da emissão dos próprios remetentes da mercadoria à adquirente) e as notas fiscais eletrônicas, emitidas para a recorrente no período autuado, atesta-se que de fato, a recorrente comercializa produtos sujeitos a ambos os regimes de tributação. Todavia, as operações de aquisição de valores mais expressivos consistem de mercadorias sujeitas à substituição tributária, tanto as que consistem o objeto da atividade principal da recorrente como da sua atividade secundária (5611-2/03 LANCHONTES, CASAS DE CHÁ, DE SUCOS E SIMILARES), haja vista se tratarem de produtos da Souza Cruz S/A., AMBEV, Indaiá do Brasil Águas Minerais Ltda., etc.

Bem verdade que, além das operações com produtos sujeitos à Substituição Tributária há outras com mercadorias, também objeto da atividade secundária da recorrente, que são atreladas ao regime normal de apuração. Estas, porém, com valores e quantidades significativamente inferiores aos da substituição tributária, donde se deflui que suas vendas são predominantemente de produtos sujeitos ao citado regime de pagamento antecipado do imposto.

Frente a estas circunstâncias, **é forçoso concluir pela inadequação da técnica fiscal adotada pelo autuante na verificação do cumprimento da obrigação principal pela recorrente, uma vez que se mostrou injustificável a presunção de que todas as saídas omitidas consistiam de mercadorias tributáveis.**

Registre-se, por oportuno, que não se está a dizer que a recorrente não tenha omitido saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. Em verdade, o que se está a falar aqui é que em face das considerações acima tecidas a técnica fiscal aplicada não oferece suporte à denúncia formalizada no auto infracional.

(...)

Também neste sentido a Procuradoria Geral do Estado concluiu pela legalidade formal do lançamento de ofício mediante o Parecer, de fls. 3.736 – 3.741, cuja ementa consta transcrita no relatório supra, assim se manifestou sobre o fato base da acusação, conforme fragmento a seguir:

“Em observância aso levantes constantes do recurso interposto pelo contribuinte, pede-se licença para reafirmar a legalidade do procedimento e, nesse sentido, destacar também que a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, todavia tal presunção não se mostra

justificável nos casos em que o contribuinte comercialize, quase que exclusivamente, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.”

Considerando o elevado percentual de produtos sujeitos à Substituição Tributária com que opera a recorrente no exercício da sua mercancia, é de se concluir pela ineficácia da aplicação da técnica de fiscalização aplicada pela Fiscalização, no caso dos autos, devido às circunstâncias em referência, as quais se revelam capazes de infligir ao resultado do exame fiscal um distanciamento expressivo da verdade material, conferindo incerteza e iliquidez ao crédito tributário que o tenha como embasamento.

O erro verificado é procedimental, visto que se evidencia na técnica que lhe dá suporte que, em razão da distorção, contaminou a matéria que se pretendeu tributar e, por consequência, calculou um montante indevido do tributo.

Na esteira da Lei Estadual nº 10.013/2013, que neste Estado regula o Processo Administrativo Tributável, tem-se a solução da questão:

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

(...)

V – a descrição da falta com o respectivo montante tributável:

VI – (...)

VII – o valor do tributo lançado de ofício”.

(Grifo não constante do original).

Diante do que, entendo que se caracterizou vício material, visto que atingiu a própria identificação da natureza da infração, e não somente a descrição do fato.

Nessa circunstância, tem lugar a nulidade do auto de infração em tela, afinal, o lançamento de ofício não apresenta elementos suficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária. Aplicação da norma ínsita no inciso III do art. 14 da Lei Estadual nº 10.094/2013, que nos diz:

“Art.14. São nulos:

III – os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalva, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados”. (Grifo não constante do original).

Assim, tendo em vista que é de natureza material o vício que inquina o auto de infração em referência, e que a sua correção somente se faz possível mediante auto de infração específico, este deve ser lavrado dentro do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, tendo em vista a salvaguarda do direito de o Estado recuperar os créditos tributários referentes ao exercício de 2013, que porventura lhe sejam devidos.

Isto porque as nulidades decorrentes de vício material não atraem a aplicação do art. 173, II do CTN, uma vez que essa regra é aplicável às nulidades por vício formal, o que não é o caso dos autos, consoante os fundamentos acima expedidos, de modo que somente os créditos tributários relativos ao exercício acima citados são passíveis de recuperação mediante auto infracional específico, excluindo-se os relacionados aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, por terem sido fulminados pela decadência ínsita no art. 173, I do CTN.” (grifos nossos).

Expondo o assunto com propriedade, a Conselheira Relatora do voto acima traz ao debate a questão de que, se não é possível identificar com exatidão os valores e quantidades das mercadorias, no caso em comento, sujeitas à substituição tributária, é preciso reconhecer-se especificamente nessa situação a inadequação da técnica fiscal adotada.

Entendemos que o mesmo raciocínio aplica-se à presente demanda. Com efeito, conquanto seja presumível que o contribuinte omitiu saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, posto que deixou de registrar notas fiscais de entradas, não tendo a técnica fiscal adotada o condão de identificar as saídas presumidamente omitidas, inclusive, pela total ausência de declaração pelo contribuinte das saídas de mercadorias comercializadas, é indiscutível que não serve para apurar o montante do crédito tributário. Assim, penso que a técnica utilizada pela fiscalização foi de todo imprópria.

Falta ao auto de infração um dos seus requisitos fundamentais, qual seja o montante do tributo devido, exigência do Código Tributário Nacional e da Lei Estadual nº 10.013/2013, como se vê:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Lei Estadual nº 10.013/2013:

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

(...)

V – a descrição da falta com o respectivo montante tributável:

VI – (...)

VII – o valor do tributo lançado de ofício”. (grifos nossos)

Ademais, vejamos os seguintes dispositivos da Lei do Processo Administrativo Tributário:

Art.14. São nulos:

III – os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados”. (grifo nosso).

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 - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.

Em conclusão, o erro, neste caso, é mesmo procedimental.

E, nessa circunstância, é o caso de declarar-se a nulidade do auto de infração, afinal, o lançamento de ofício não apresenta elementos suficientes para determinar o montante do tributo, objeto da exigência tributária.

Cumprе observar, todavia, que, neste caso, tenho em vista que é de natureza material o vício que inquina o auto de infração em referência, e que sua correção somente se faz possível mediante auto de infração específico, este deve ser lavrado dentro do prazo de cinco anos, contados o primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ter sido efetuado.

Isto porque as nulidades por vício material não atraem a aplicação do art. 173, II, do CTN, uma vez que essa regra é aplicável à nulidade por vício formal, o que não é o caso dos autos, consoante os

fundamentos acima expedidos, ocorre, porém, que, não há **possibilidade de se refazer o feito**, por terem sido fulminados pela decadência ínsita do art. 173, I do CTN.

Com relação ao diferencial de alíquotas, a autuada, conforme consta dos autos, inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado da Paraíba – CCICMS-PB, sob o nº 16.151.474-0, tendo como atividade principal o ramo de ATIVIDADES DE CONDICIONAMENTO FÍSICO – CNAE 9313/00, foi autuada pela fiscalização por deixar de recolher o ICMS, nas aquisições, em outras unidades da Federação, dos produtos discriminados nas Notas Fiscais relacionadas às fls. 44, durante os exercícios de 2009 a 2014.

Como se sabe a cobrança do diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais, sob a égide do ICMS, está amparada no artigo 155, § 2º, VII, “a” e VIII, da Constituição Federal, que, ao tratar da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos, também estabeleceu a repartição dos quinhões tributários, entre os entes federativos remetentes e destinatários de mercadorias. Vejamos o texto constitucional, vigente à época:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

(...)

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Neste sentido, a legislação estadual, diante da competência atribuída pela Constituição Federal, especificou que a ocorrência do fato gerador do imposto se dá no momento da entrada no estabelecimento do contribuinte das mercadorias ou bens, adquiridos em outras unidades federativas, destinados ao uso, consumo ou a integrar o ativo fixo, nos termos do art. 12, XIV, da Lei nº 6.379/96, vigente à época, *verbis*:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra

unidade da Federação, destinado a uso, consumo ou ativo fixo.

In casu, verificamos que a autuada, adquirindo mercadorias como contribuinte do imposto, beneficiou-se de alíquotas interestaduais, amparadas no que dispõe a norma constitucional supracitada.

Em primeira instância, todavia, o julgador singular, acatando os argumentos da defesa, exarou entendimento de que sendo todos os documentos fiscais referentes a mercadorias, objeto da prestação de serviços da academia, estariam os mesmos sob a incidência do ISSQN, razão por que devem se sujeitar apenas aos mandamentos da legislação municipal, salvo a comercialização de mercadorias, que estão sob a incidência do ICMS, devendo, portanto, ser afastada a presente acusação.

Ora, não vemos como acatar tal decisão, pois se as próprias empresas se consideram consumidoras finais, estando sob a égide das normas que norteiam o ISS, elas teriam que receber os produtos adquiridos em operação interestadual com alíquota cheia, como qualquer consumidor final.

Assim, no tocante a sua atividade principal, concluímos que as empresas prestadoras de serviços inscritas no CCICMS realmente estão sujeitas ao ISS, porém, no momento em que a mesma adquire mercadorias destinadas ao uso/consumo ou ativo fixo em outra unidade da Federação, beneficiando-se da alíquota interestadual, praticou fato gerador do imposto previsto em lei, consequentemente, está obrigada ao recolhimento do diferencial de alíquotas, já que estas mercadorias não terão uma operação subsequente de venda, encerrando-se a fase de circulação para efeito de tributação do ICMS, cabendo assim o recolhimento da complementação da alíquota.

Vale frisar que não se está cobrando o imposto concernente ao fornecimento de mercadoria com a prestação de serviços, e muito menos a prestação de serviço em si, pois é cediço que a operação como um todo está sujeita ao ISS, portanto, cobrar-se-á, na verdade, a obrigação surgida com a ocorrência do fato gerador prevista na lei do ICMS, quando da entrada no estabelecimento de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação para uso, consumo ou ativo fixo, quando o adquirente é beneficiado pela aplicação da alíquota interestadual.

Dessa forma, vemos claramente que se trata de fatos geradores distintos, onde o do ISS surge quando da concretização da prestação de serviço, conquanto o fato gerador do ICMS advém da entrada no estabelecimento de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação destinadas ao uso, consumo ou ativo fixo, onde se infere ser perfeitamente legal a exigência do diferencial de alíquota das empresas prestadoras de serviços inscritas no CCICMS.

Neste diapasão, reformamos o entendimento da Instância Prima em face da legitimidade do ICMS

devido a título de diferencial de alíquotas, na forma delineada pela legislação de regência.

Por todo o exposto, considero subsistente o seguinte crédito tributário:

Infração	Data		Tributo	Multa	Total	Tributo Pós Retificação	Multa Pós Retificação	
	Início	Fim						
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.	01/02/2009	28/02/2009	17,00	17,00	34,00	-	-	-
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.	01/03/2009	31/03/2009	1.751,58	1.751,58	3.503,16	-	-	-
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.	01/07/2009	31/07/2009	137,12	137,12	274,24	-	-	-
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.	01/08/2009	31/08/2009	36.742,04	36.742,04	73.484,08	-	-	-
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.	01/10/2009	31/10/2009	13.720,44	13.720,44	27.440,88	-	-	-

O.

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.
O.

01/11/2009

30/11/2009

1.293,14

1.293,14

2.586,28

-

-

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.
O.

01/12/2009

31/12/2009

8.564,26

8.564,26

17.128,52

-

-

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.
O.

01/01/2010

31/01/2010

439,46

439,46

878,92

-

-

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.
O.

01/02/2010

28/02/2010

740,64

740,64

1.481,28

-

-

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.
O.

01/04/2010

30/04/2010

435,74

435,74

871,48

-

-

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.
O.

01/05/2010

31/05/2010

8.410,95

8.410,95

16.821,90

-

-

FALTA DE
LANÇAME

01/06/2010

30/06/2010

614,77

614,77

1.229,54

-

-

NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.

FALTA DE
LANÇAME
NTO DE N.
FISCAL DE
AQUISIÇÃO.

01/07/2010	31/07/2010	86,61	86,61	173,22	-	-	-
01/08/2010	31/08/2010	367,20	367,20	734,40	-	-	-
01/09/2010	30/09/2010	90,10	90,10	180,20	-	-	-
01/10/2010	31/10/2010	449,52	449,52	899,04	-	-	-
01/11/2010	30/11/2010	1.168,84	1.168,84	2.337,68	-	-	-
01/12/2010	31/12/2010	235,45	235,45	470,90	-	-	-

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.	01/05/2009	31/05/2009	204,09	204,09	408,18	-	-	-
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.	01/06/2009	30/06/2009	779,97	779,97	1.559,94	-	-	-
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.	01/01/2009	31/01/2009	34,00	34,00	68,00	-	-	-
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.	01/09/2009	30/09/2009	582,54	582,54	1.165,08	-	-	-
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO.	01/04/2009	30/04/2009	112,20	112,20	224,40	-	-	-
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/06/2009	30/06/2009	289,00	144,50	433,50	289,00	144,50	4
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/08/2009	31/08/2009	2.875,00	1.437,50	4.312,50	2.875,00	1.437,50	4
FALTA DE	01/10/2009	31/10/2009	73,55	36,78	110,33	73,55	36,78	3

RECOLHIM
ENTO DO
ICMS.

FALTA DE RECOLHIM ENTO DO ICMS.	01/10/2009	31/10/2009	3.131,91	1.565,96	4.697,87	3.131,91	1.565,96	4
--	------------	------------	----------	----------	----------	----------	----------	---

FALTA DE RECOLHIM ENTO DO ICMS.	01/11/2009	30/11/2009	157,50	78,75	236,25	157,50	78,75	2
--	------------	------------	--------	-------	--------	--------	-------	---

FALTA DE RECOLHIM ENTO DO ICMS.	01/02/2010	28/02/2010	88,31	44,16	132,47	88,31	44,16	1
--	------------	------------	-------	-------	--------	-------	-------	---

FALTA DE RECOLHIM ENTO DO ICMS.	01/05/2010	31/05/2010	4.000,00	2.000,00	6.000,00	4.000,00	2.000,00	6
--	------------	------------	----------	----------	----------	----------	----------	---

FALTA DE RECOLHIM ENTO DO ICMS.	01/08/2010	31/08/2010	168,00	84,00	252,00	168,00	84,00	2
--	------------	------------	--------	-------	--------	--------	-------	---

FALTA DE RECOLHIM ENTO DO ICMS.	01/11/2010	30/11/2010	140,49	70,25	210,74	140,49	70,25	2
--	------------	------------	--------	-------	--------	--------	-------	---

FALTA DE RECOLHIM ENTO DO ICMS.	01/09/2011	30/09/2011	4.400,00	2.200,00	6.600,00	4.400,00	2.200,00	6
--	------------	------------	----------	----------	----------	----------	----------	---

FALTA DE RECOLHIM ENTO DO ICMS.	01/12/2011	31/12/2011	219,00	109,50	328,50	219,00	109,50	3
--	------------	------------	--------	--------	--------	--------	--------	---

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/05/2012	31/05/2012	178,90	89,45	268,35	178,90	89,45	2
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/08/2012	31/08/2012	159,20	79,60	238,80	159,20	79,60	3
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/12/2012	31/12/2012	4.852,90	2.426,45	7.279,35	4.852,90	2.426,45	7
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/02/2014	28/02/2014	942,48	471,24	1.413,72	942,48	471,24	1
TOTAIS			98.653,90	87.815,80	186.469,70	21.676,24	10.838,14	3

Com este entendimento é que,

V O T O - pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e quanto ao mérito pelo seu provimento parcial, para alterar quanto aos valores a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001862/2014-00, lavrado em 15/10/2014, contra a empresa ACADEMIA CORPORE LTDA ME, CCICMS nº 16.151.474-0, já qualificada nos autos, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário no valor de R\$ 32.514,38(trinta e dois mil, quinhentos e catorze reais e trinta e oito centavos), sendo R\$ 21.676,24(vinte e um mil, seiscentos e setenta e seis reais e vinte e quatro centavos), de ICMS, por infringência ao art. 106 do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 10.838,14 (dez mil, oitocentos e trinta e oito reais e catorze centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, inciso II, alínea “e”, da Lei 6.379/96.

Em tempo, cancelo o montante de R\$ 153.955,32 (cento e cinquenta e três mil, novecentos e cinquenta e cinco reais e trinta e dois centavos) sendo R\$ 76.977,66 (setenta e seis mil, novecentos e setenta e sete reais e sessenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 76.977,66 (setenta e seis mil, novecentos e setenta e sete reais e sessenta e seis centavos) de multa por infração, em razão das fundamentações apresentadas neste voto.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 14 de setembro de 2018..

Gílvia Dantas Macedo
Conselheira Relatora