

PROCESSO Nº 1573222014-3

ACÓRDÃO Nº 0331/2022

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1º Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1º Recorrida: MOVESA MOTORES E VEÍCULOS LTDA.

Advogado: Sr.º CARLOS LEONARDO BRANDÃO MAIA, inscrito na OAB/BA sob o nº 31.353 E OUTROS.

2º Recorrente: MOVESA MOTORES E VEÍCULOS LTDA.

2º Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: TIBERIO TEIXEIRA DE OLIVEIRA

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

FALTA DE ESTORNO - PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS - EXERCÍCIO 2010 - NULIDADE - VICIO MATERIAL - DECADÊNCIA - IMPOSSIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE NOVO PROCEDIMENTO - EXERCÍCIO 2013 - IMPROCEDÊNCIA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO

- *Exercício 2010 - Padece de nulidade por vício material o lançamento realizado com base em procedimento fiscal que apresenta incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos. In casu, restou caracterizado que o cálculo da proporcionalidade do montante de crédito tributário a ser estornado foi realizado equivocadamente. Decadência. Impossibilidade de refazimento do feito.*

- *Exercício 2013 - A instrução processual não apresenta de forma certa e líquida a materialidade da infração relativa à ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do custo de aquisição.*

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do primeiro e parcial provimento do segundo, para reformar a decisão recorrida para julgar improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001815/2014-57, lavrado em 09 de outubro de 2014, em desfavor da empresa TRUX COMERCIO DE VEICULOS LTDA (MOVESA MOTORES E VEÍCULOS LTDA), inscrição estadual nº 16.155.624-8, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente contencioso.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora.

P.R.E.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 22 de junho de 2022.

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro Relator



LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da LARISSA MENESES DE ALMEIDA, ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR E SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor

03 de Fevereiro de 1832

PROCESSO Nº 1573222014-3

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1º Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

1º Recorrida: MOVESA MOTORES E VEÍCULOS LTDA.

Advogado: Sr.º CARLOS LEONARDO BRANDÃO MAIA, inscrito na OAB/BA sob o nº 31.353 E OUTROS.

2º Recorrente: MOVESA MOTORES E VEÍCULOS LTDA.

2º Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS -
GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA
SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: TIBERIO TEIXEIRA DE OLIVEIRA

Relator: CONSº. PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

FALTA DE ESTORNO - PREJUÍZO BRUTO COM
MERCADORIAS - EXERCÍCIO 2010 - NULIDADE - VICIO
MATERIAL - DECADÊNCIA - IMPOSSIBILIDADE DE
REALIZAÇÃO DE NOVO PROCEDIMENTO - EXERCÍCIO 2013
- IMPROCEDÊNCIA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA
- AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - RECURSO DE
OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE
PROVIDO

- *Exercício 2010 - Padece de nulidade por vício material o lançamento realizado com base em procedimento fiscal que apresenta incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos. In casu, restou caracterizado que o cálculo da proporcionalidade do montante de crédito tributário a ser estornado foi realizado equivocadamente. Decadência. Impossibilidade de refazimento do feito.*

- *Exercício 2013 - A instrução processual não apresenta de forma certa e líquida a materialidade da infração relativa à ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis abaixo do custo de aquisição.*

VOTO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001815/2014-57, lavrado em 09 de outubro de 2014 em desfavor da empresa TRUX COMERCIO DE VEICULOS LTDA (MOVESA MOTORES E VEÍCULOS LTDA), inscrição estadual nº 16.155.624-8, o auditor fiscal responsável pelo procedimento fiscal denunciou o sujeito passivo de haver cometido a seguinte infração, *ipsis litteris*:

0063 - 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.

Nota Explicativa: FOI REALIZADA A RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS ONDE RESULTOU EM FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NOS MESES DE DEZEMBRO DE 2010, MARÇO / JUNHO E DEZEMBRO DE 2013.

Fundamento legal da infração: Art. 82, II, “b” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido os artigos 60, I e II; 106; c/c art. 277, todos do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. N. 18.930/97.

Como consequência destes fatos, a Representante Fazendária lançou, de ofício, crédito tributário no valor total de **R\$ 318.365,40 (trezentos e dezoito mil, trezentos e sessenta e cinco reais e quarenta centavos)**, sendo R\$ 159.182,70 (cento e cinquenta e nove mil, cento e oitenta e dois reais e setenta centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 85, III do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. N. 18.930/97 e R\$ 159.182,70 (cento e cinquenta e nove mil, cento e oitenta e dois reais e setenta centavos) a título de multa por infração, com base no art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96.

Depois de cientificada por via postal em 17 de outubro de 2014, a autuada, por intermédio de sua representante legal, protocolou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 63 a 65), por meio da qual alegou, em síntese, que:

- a) Que os estoques devem ser segregados, uma vez que não caberia imposto na hipótese de venda inferior ao custo de aquisição de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária;
- b) Em relação às operações com caminhões, não houve nenhuma venda em valor inferior ao custo;
- c) A apuração de custo de aquisição pelo livro de apuração de ICMS não contempla o custo real, pois existem elementos diretos e indiretos que interferem no custo da mercadoria, a exemplo do frete, seguros e próprio ICMS de Substituição Tributária;
- d) Apresenta relatório de movimentação de estoque que demonstra que em nenhum mês a empresa realizou vendas abaixo do custo de aquisição;
- e) Sobre a utilização de suposto crédito indevido pelo estorno de mercadorias abaixo do custo de aquisição, referente aos meses de janeiro de 2010 e março junho e dezembro de 2013, afirma que apesar de um erro na impressão do LFAI do exercício de 2010 não houve aproveitamento de crédito indevido e nem houve interferência no saldo de ICMS a pagar, conforme composição, conciliações e razão da conta contábil.

Em sequência, foram os autos conclusos (fls. 483) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais- GEJUP, distribuídos ao julgador fiscal Rodrigo Antônio Alves de Araújo, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ESTORNO DE CRÉDITO — SAÍDAS DE MERCADORIAS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR A OPERAÇÃO DE ENTRADA — PREJUÍZO BRUTO — FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.

É assente no RICMSPB caber ao contribuinte a realização do estorno proporcional a diferença concernente aos valores de saídas com base de cálculo inferior as operações de entradas, ensejando a necessidade de reconstituição da conta corrente do ICMS para apurar a repercussão quanto ao recolhimento do ICMS. *In casu*, ajustes foram realizados para exclusão de valores não denunciados no auto de infração, haja vista não se originarem ao crédito indevido resultante do art. 85, inciso III do RICMS/PB.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Após tomar ciência da decisão singular, por via postal em 19/10/2018, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário por meio do qual apresentou os seguintes argumentos:

- a) Preliminarmente, que o lançamento tributário em referência encontra-se eivado de nulidade, restando ausente a verificação da ocorrência do fato gerador e - até mesmo - da liquidez do suposto crédito tributário devido com a efetiva análise da verdade material dos fatos, uma vez que a Fiscalização desconsiderou os documentos apresentados pela Recorrente no momento do procedimento fiscal realizado e quando da apresentação da Impugnação, e arbitrou a base de cálculo do tributo ora exigido com base em técnicas contábeis, que sequer indicam quais mercadorias teriam sido comercializadas em quantia inferior ao valor de aquisição.
- b) Que o procedimento adotado cerceia o direito à ampla defesa e ao contraditório, pois é impossível verificar os critérios utilizados para se encontrar o valor exigido na autuação fiscal;
- c) Que a "Descrição da Infração" da Autuação em exame corresponde à suposta falta de estorno, oriunda da utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS ABAIXO DO VALOR DE AQUISIÇÃO, porém, as saídas das mercadorias no período fiscalizado nunca ocorreram com valor abaixo do custo de aquisição;
- d) Que não há correspondência entre o suposto valor exigido do tributo e as operações realizadas pela recorrente no período fiscalizado, como no caso de dezembro de 2013, no qual ocorreu apenas a venda de um caminhão e que foi lançado um crédito de R\$ 61.934,49;
- e) Que os cálculos utilizados pela fiscalização são ininteligíveis e encontram-se revestidos de iliquidez e incerteza;
- f) Que não há compatibilidade entre o dispositivo indicado como infringido e a descrição da infração, na medida em que o primeiro trata de saídas com base de cálculo reduzida, e a segunda de venda realizada em valor inferior ao custo de aquisição, de modo que não há como ter certeza sobre qual teria sido a infração que está sendo imputada à Recorrente.
- g) No mérito, que, nos meses de dezembro/2010 e dezembro/2013 (períodos remanescentes da Autuação), a totalidade das vendas tributáveis foi

realizada em valor superior ao custo de aquisição das referidas mercadorias, como já demonstrado detidamente por meio dos documentos fiscais apresentados no período de procedimento fiscal e na Impugnação;

- h) Que uma vez comprovado que as saídas das mercadorias, no período fiscalizado, nunca foram abaixo do valor de aquisição, não restará alternativa senão o julgamento pela improcedência da Autuação;
- i) Que a quase totalidade das mercadorias comercializadas pela ora Recorrente estão sujeitas à substituição tributária (peças, acessórios, lubrificantes), nos termos dos Convênios ICMS de nº 41/2008 e nº 97/2010, em razão da sua condição de concessionária exclusiva da marca Scania, de modo que a aquisição de tais mercadorias não gera crédito pela Recorrente. Dessa forma, as únicas operações que são tributadas pelo regime normal são aquelas realizadas com veículos automotores;
- j) No tocante ao mês de dezembro/2010, a ora Recorrente realizou a venda de apenas dois veículos, ambos com lucro de 19,26% e 16,08%; e no mês de dezembro/2013, de apenas um caminhão, com lucro de 16,12%;
- k) Que todas as operações realizadas e tributadas pela ora Recorrente, no período fiscalizado, têm como objeto a comercialização de veículos automotores, as quais, em razão do disposto no art. 1º do Decreto nº 22.927/02 (e alterações posteriores), são beneficiadas, por determinação legal, com a redução da base de cálculo;
- l) Tendo em vista a importância do benefício para atrair empresas que atuem nesse mercado, o próprio Decreto expressamente vetou o estorno dos créditos nas hipóteses de venda com base de cálculo reduzida, conforme consta do §4º do art. 1º;
- m) Ainda que pudesse ser cogitado exigir estorno da ora Recorrente, em razão das saídas das mercadorias terem a base de cálculo reduzida, o mencionado Decreto acaba por afastar qualquer possibilidade de estorno em relação a essas mercadorias, que correspondem à totalidade das saídas tributadas da ora Recorrente, de modo que resta ainda mais evidenciada a improcedência do Auto de Infração;
- n) Que, ainda que porventura houvesse algum crédito a ser estornado, resta evidente que o saldo credor jamais poderia alcançar o montante pretendido pela Fiscalização, no importe de R\$ 19.447,73 (dezembro/2010) e de R\$ 61.934,49 (dezembro/2013), na medida em que a totalidade do imposto creditado nos aludidos períodos foi, respectivamente, de R\$ 41.365,73 e R\$ 16.026,36.
- o) Para justificar o estorno pretendido pela Fiscalização, no mês de dezembro/2010, a ora Recorrente teria que ter tido um prejuízo de quase 50% e que evidencia-se erro cometido no período de dezembro/2013, em que o estorno pretendido pela Fiscalização é quase quatro vezes maior do que o crédito tomado pela ora Recorrente;
- p) Que a multa apresenta caráter confiscatório;

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a Conselheira Dayse Annyedja Gonçalves Chaves, que remeteu o processo à Assessoria Jurídica, para emissão de Parecer, em obediência ao art. 20, X da Portaria nº 248/2019, à época vigente, uma vez que consta no Recurso Voluntário pedido de sustentação oral.

Em atenção à solicitação de Parecer, o Ilustre Procurador Dr. Francisco Glauberto Bezerra Júnior, opinou entre as fls. 576 a 580 (Parecer nº 025/2019-PGE-FGBJ) pela legalidade de todo o procedimento administrativo tributário, registrando, contudo, a possibilidade de modificação desde que os elementos e provas nos autos se mostrem capazes de oferecer conclusões escorreitas.

Após tomar conhecimento do supracitado Parecer, a Ilustre Conselheira relatora determinou a realização de diligência para que o fiscal autuante analisasse os valores declarados pela empresa e os constantes em seus relatórios, dirimindo qualquer dúvida e/ou divergência entre tais informações.

Em resposta ao pedido de diligência, o fiscal autuante apresentou as GIM's do período 2010 e afirmou que tais documentos corroboram com o procedimento fiscal "como título explicativo, onde aparece detalhado as informações solicitadas, perfeitamente distribuídas no Quadro Resultado da digitação das Operações de Entradas e Saídas."

Em decorrência do encerramento do mandato da Conselheira primitiva, houve nova distribuição do processo, recaindo a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, o encargo de apreciação e julgamento.

Eis o breve relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em desfavor da empresa TRUX COMERCIO DE VEICULOS LTDA (MOVESA MOTORES E VEÍCULOS LTDA), que visa a exigir crédito tributário no valor total de **R\$ 318.365,40 (trezentos e dezoito mil, trezentos e sessenta e cinco reais e quarenta centavos)**, decorrente da falta de estorno do crédito fiscal decorrente de prejuízo bruto com mercadorias, em relação aos exercícios de 2010 e 2013.

Apesar do caso em exame possuir Recurso de Ofício e Recurso Voluntário no qual foram indicados diversas preliminares e pontos que ensejariam a improcedência do resíduo do crédito tributário destacado na decisão monocrática, é salutar considerar a aplicação do princípio Constitucional da eficiência da administração pública, para um desfecho do caso de forma célere.

O Conselho de Recursos Fiscais possui entendimento pacífico no sentido de que a técnica Conta Mercadorias Lucro Real pode ser aplicada aos detentores de contabilidade regular, justamente, pela condição de ser possível ao recorrente comprovar a real situação contábil da empresa, ou seja, é perfeitamente viável que os fatos apurados sejam refutados por meio de documentos ou registros contábeis de posse do contribuinte.

Em tempos idos, o ilustre doutrinador Rodrigo Antônio Alves de Araújo, apresentou a seguinte exposição sobre a técnica prejuízo bruto na conta mercadorias¹:

Assim como é perfeitamente legítima a aplicabilidade do Levantamento da Conta Mercadorias nas empresas que mantém contabilidade regular, todavia, neste caso específico, não se tem que se falar em arbitramento do lucro bruto, pois **os dados alocados levarão em conta os preços de estoques, entradas e saídas, onde a repercussão a ser encontrada se acosta na falta de estorno do crédito fiscal originada da constatação de "PREJUÍZO BRUTO", caracterizado quando o valor da base de cálculo da saída é inferior ao de entrada.**

(...)

Neste diapasão, ao adentrarmos nos meandros da técnica denominada Conta Mercadorias, quando a mesma é aplicada em estabelecimento comercial que possui escrita contábil regular, verifica-se na prática hodierna que **a fiscalização corretamente considera apenas, para efeito de aferição, as mercadorias tributáveis, inclusive as operações de transferências.**

Partindo dessa premissa, perquire-se que o resultado da aferição repercute em infração, quando se constata que o valor da base de cálculo das saídas foi inferior a base de cálculo das entradas, sem que houvesse o estorno do crédito fiscal na mesma proporção.

No caso "in comento", urge ressaltarmos que o prejuízo bruto verificado na Conta Mercadorias não tem nexos causal com o prejuízo verificado na Demonstração de Resultado de Exercício-DRE, como equivocadamente muitos entendem, já que na DRE é levado em conta as receitas e despesas, a exemplo das operacionais e não operacionais, neste norte, verifica-se que uma empresa pode concomitantemente ter lucro na Conta Mercadorias e ter prejuízo na Demonstração de Resultado de Exercício, para isto basta ter havido uma despesa extra no exercício e de grande monta, a exemplo de uma ação trabalhista perdida.

Outrossim, na Conta Mercadorias é levado em conta apenas as operações de compras e vendas, considerando os estoques inicial e final. (grifos acrescidos)

Em consonância com este entendimento, o nobre Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva apresentou o seguinte esclarecimento ao enfrentar questão semelhante no Acórdão nº 0357/2021:

A Conta Mercadorias – Lucro Real, na forma como é estruturada, para efeito de apurar a existência de prejuízo bruto, é segmentada de forma a possibilitar a análise do comportamento das mercadorias de dois grupos de tributação: (i) mercadorias com tributação normal e (ii) mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e não tributadas.

Daí, configurando-se as saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal com base de cálculo inferior as de entradas, deve o agente fazendário aplicar o comando contido no art. 85, III do RICMS/PB, que assim dispõe:

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;

¹ “Prejuízo Bruto na Conta Mercadorias – Estorno do Crédito x Princípio da Não-Cumulatividade. 07/2005. Consulta realizada em 09/06/2022, no endereço eletrônico <http://www.fiscosoft.com.br/>.

Pois bem, analisando o caderno processual, resta clarividente que a atividade econômica exercida pelo contribuinte influencia diretamente o resultado do procedimento fiscal, devendo a fiscalização tratar com grande desvelo os dados fornecidos pelo contribuinte, para que o crédito tributário esteja em consonância com o desiderato da Justiça Fiscal, ou seja, o lançamento comprometido com os objetivos e determinações normativas garante a certeza e liquidez do crédito tributário.

Convém registrar as atividades econômicas desenvolvidas pela sociedade empresarial à época do fato gerador:

CNAE ICMS	4661-3/00 - COMERCIO ATACADISTA DE MAQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS PARA USO AGROPECUARIO; PARTES E PECAS
CNAE Primário	4511-1/01 - COMERCIO A VAREJO DE AUTOMOVEIS, CAMIONETAS E UTILITARIOS NOVOS
CNAE (s) Secundário (s)	7739-0/99 - ALUGUEL DE OUTRAS MAQUINAS E EQUIPAMENTOS COMERCIAIS E INDUSTRIAIS NAO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE, SEM OPERADOR 4911-6/00 - TRANSPORTE FERROVIARIO DE CARGA 4530-7/03 - COMERCIO A VAREJO DE PECAS E ACESSORIOS NOVOS PARA VEICULOS AUTOMOTORES 4530-7/05 - COMERCIO A VAREJO DE PNEUMATICOS E CAMARASDEAR 4732-6/00 - COMERCIO VAREJISTA DE LUBRIFICANTES 2212-9/00 - REFORMA DE PNEUMATICOS USADOS 4512-9/01 - REPRESENTANTES COMERCIAIS E AGENTES DO COMERCIO DE VEICULOS AUTOMOTORES

O fato de uma parcela dos CNAE's do sujeito passivo está atrelada a operações sujeitas à Substituição Tributária provocou, neste Conselheiro, a necessidade de buscar a verdade real por meio de consulta ao Sistema Administração Tributária e Financeira – ATF da Secretaria da Fazenda da Paraíba, tendo os dados verificados permitido uma melhor compreensão da matéria.

Ao consultar as notas fiscais de entrada, saídas e estoques do sujeito passivo, verifica-se que quase a sua totalidade se referem a mercadorias sujeitas à substituição tributária, por se tratar, exemplificativamente, de autopeças ou lubrificantes, como nos casos de amortecedores, coluna de direção, óleos e graxas lubrificantes, entre outros.

Dessa forma, uma parcela residual de operações que estariam submetidas à análise da necessidade de estorno do ICMS corresponde a vendas de veículos automotores, que à que época dos fatos geradores foram alcançados pelo Decreto nº 22.927/02, no qual consta o seguinte conteúdo normativo:

Art. 1º Nas operações com veículos automotores novos classificados nos códigos da NBM-SH relacionados nos Anexos I e II deste Decreto, a base de cálculo fica

reduzida, até 31 de dezembro de 2015, de forma que a carga tributária resulte num percentual de doze por cento.

(...)

§ 2º No caso de veículos que correspondem aos códigos da NBM-SH relacionados no Anexo II deste Decreto, o benefício previsto neste artigo fica condicionado à manifestação expressa do contribuinte substituído de que concorda com a aplicação do regime de substituição tributária, mediante celebração de Termo de Acordo, no qual serão estabelecidas as condições para a operacionalização dessa sistemática de tributação, especialmente quanto à fixação da base de cálculo.

Nova redação dada ao § 2º do art. 1º pelo inciso III do art. 1º do Decreto nº 33.745/13 - DOE de 07.03.13.

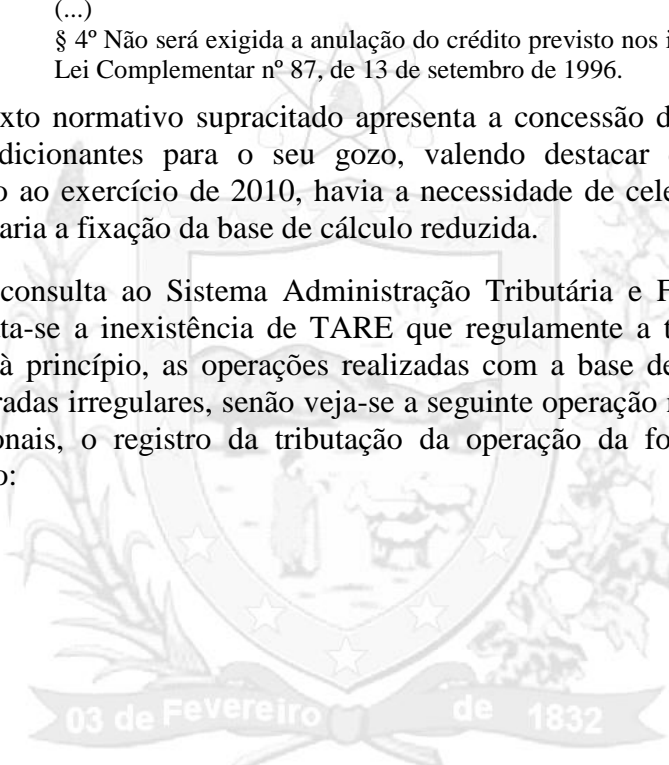
§ 2º Na nota fiscal de saída de veículo, emitida pelo sujeito passivo por substituição tributária, destinada ao Estado da Paraíba, deverá constar, além dos requisitos legais, a seguinte expressão: “Imposto destacado e recolhido nos termos do Decreto nº 22.927/02”.


(...)

§ 4º Não será exigida a anulação do crédito previsto nos incisos I e II do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

O texto normativo supracitado apresenta a concessão de benefício fiscal no qual constam condicionantes para o seu gozo, valendo destacar que, em relação ao lançamento relativo ao exercício de 2010, havia a necessidade de celebração de Termo de Acordo que autorizaria a fixação da base de cálculo reduzida.

Em consulta ao Sistema Administração Tributária e Financeira – ATF da SEFAZ/PB, constata-se a inexistência de TARE que regulamente a temática em questão, motivo pelo qual, à princípio, as operações realizadas com a base de cálculo beneficiada podem ser consideradas irregulares, senão veja-se a seguinte operação na qual há, no campo informações adicionais, o registro da tributação da operação da forma estabelecida no supracitado Decreto:



Identificação do Emitente TRUX COMERCIO DE VEICULOS LTDA AV DEPUTADO RAIMUNDO ASFORA, 1690 - D INDUST VELAME - CAMPINA GRANDE - PB 58109320		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - Entrada 1 - Saída Nº: 1791-21		CONTROLE DO FISCAL 																													
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA A PRAZO			CHAVE DE ACESSO DA NF+PI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 25-1005-09.405.797/0001-81-55-021-000.001.791-198.190.017-0																														
INSCRIÇÃO ESTADUAL 161556248		INSC. ESTADUAL DO SUBST.		CNPJ/CPF 09.405.797/0001-81																													
PROTÓCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 325100003202216 07/05/2010 11:23:18																																	
DESTINATÁRIO REMETENTE																																	
NOME/ RAZÃO SOCIAL HONORATO E ARAUJO LTDA				CNPJ/CPF 01.179.091/0001-37																													
ENDEREÇO LOC RODOVIA PB 004 KM 02, S/N				BAIRRO/DISTRITO SANTA RITA																													
MUNICÍPIO SANTA RITA				CEP 58302515																													
FONE/FAX (83)99815090		UF PB		INSCRIÇÃO ESTADUAL 161119263																													
FATURA																																	
CÁLCULO DO IMPOSTO																																	
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 252.923,97		VALOR ICMS 42.997,07		BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST 0,00																													
VALOR ICMS ST 0,00		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 358.300,00																															
VALOR FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00		DESCONTO 0,00																													
OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00		IPI 0,00		VALOR TOTAL DA NOTA 358.300,00																													
TRANSPORTADOR/VOLUMES																																	
RAZÃO SOCIAL			FRETE POR CONTA 0 - EMITENTE 1 - DESTINATÁRIO 0		CÓDIGO ANTT																												
ENDEREÇO			MUNICÍPIO		UF																												
QUANTIDADE			ESPECIE		NUMERAÇÃO																												
ESPECIE			MARCA		PESO BRUTO 7.470																												
MARCA			NUMERAÇÃO		PESO LÍQUIDO 7.470																												
<table border="1"> <thead> <tr> <th>COD. PROD.</th> <th>DESCRIÇÃO PRODUTO/SERVIÇO</th> <th>NCM/SH</th> <th>CST</th> <th>CFOP</th> <th>UNIDADE</th> <th>QUANTIDADE</th> <th>V. UNITÁRIO</th> <th>V. TOTAL</th> <th>BC ICMS</th> <th>V. ICMS</th> <th>V. IPI</th> <th>ALIQ. ICMS</th> <th>ALIQ. IPI</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>3661830</td> <td>CAMINHÃO TRATOR</td> <td></td> <td>020</td> <td>5102</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>358.300,00</td> <td>358.300,00</td> <td>252.923,97</td> <td>42.997,07</td> <td></td> <td>17,00</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>						COD. PROD.	DESCRIÇÃO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI	3661830	CAMINHÃO TRATOR		020	5102	UN	1,00	358.300,00	358.300,00	252.923,97	42.997,07		17,00	
COD. PROD.	DESCRIÇÃO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI																				
3661830	CAMINHÃO TRATOR		020	5102	UN	1,00	358.300,00	358.300,00	252.923,97	42.997,07		17,00																					
CÁLCULO DO ISSQN																																	
INSCRIÇÃO MUNICIPAL		VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS		BASE DE CÁLCULO ISSQN																													
VALOR ISSQN																																	
DADOS ADICIONAIS																																	
INFORMAÇÕES ADICIONAIS BASE DE CÁLCULO REDUZIDA (29,41%), CONFORME ART. 1 DO DECRETO 24.436/03 PB; FINANCIADO ATRAVÉS DA PROPOSTA Nº 207-0/2010(022896/301 DO(A) BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A-VENDA COM ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA; TIPO DE VENDA: 1, DEPARTAMENTO: 1, CONDIÇÃO DE PAGAMENTO: 00 15/15, VENDEDOR: CLEBTON, FILIAL VENDEDORA: 10-CAMPINA GRANDE; EQUIP.TEC.ESP: CLA.PROD.CAMINHÃO, CX.CAM. GRS900, TRAVA DIFEREN COM, REDUCAO TR R782, FREIO REBOQUE COM, FREIO EST DIA COM, LIM FUMA BRAN COM, RETROVIS TERM COM, CARGA E DIAN 6700, BATERIAS 180 AH, AR CONDICION COM, CORTIN PB PTS COM, VAL CONTR MAN COM, Q-SOL L.INT MOT. , ARREF CX CAMB COM, RADIO CB PREPAR. , DC12 06 420 HP, NIVEL RUI.80D ISO, PARA-LAM TR UMA P, CABO EL.REBOQ.7/7, AJUST.FREIO AUT 2, FFU COM, BANCO MOT MEDIO. , , , CABINE CR19H, ALTERNADOR 100 A, CHAS ADAPT TRATOS, LUZ FREIO MAN.COM, LAMP.PR.FREIO COM, LAMP IDEN BRANCA, ALAV.ESCAMOTE COM, CINTA CARDAN COM, COMP. TRA GAVET, PROT.SILENC.SIMPL, PAIN.INSTR.LONGO. , ESPELHO ANG.PASSA, ESP.CLOSE PAS COM, , , CONTR TEMP AUTO, , Radio CD C/ CONTR, TOMADA12VPAIN COM, LUZ INT EXCLU AMB, LUZ DEGRAUS COM, ESPELHO C/DEFL AR, A.J.E.RETROV.MO PA, TRAVA CENT P. MAN, REDE ANT-MOSQ COM, CHAVE GERAL A.CHA, FAROL NEBL.PC COM, FAROL M.PARA-CCOM, APS CONTROL DE AR, PARA-CH POS ALTO, SUSPENS CAB 4P AR, , PAINEL PORTAS TEC. , LEV.VIDR.EL.MO PA, 1 TQ.COMB.AL 440L, 1 TQ.COMB.AL 440L, COL DIR AJUST COM, AV.SOBREC.EMB.COM, CONX.BAT ENCA.COM, CONTR PR VEL.VOLA, PROT EMBREAG COM, ..																																	

De fato, configurado o descumprimento das condicionantes do Decreto nº 22.927/02, seria possível exigir o estorno dos créditos do ICMS, uma vez que as operações não estariam alcançadas pela dispensa contida em seu § 4º do art. 1º.

Entretanto, verifica-se um erro no procedimento fiscal, uma vez que a acusação falta de estorno de crédito exige para sua configuração que a operação de saída tenha sido realizada de acordo com as normas de regência do ICMS, permitindo, portanto, que seja estabelecido o crédito tributário com certeza e liquidez.

Dessa forma, resta configurado um erro material do lançamento, consubstanciado na delimitação da matéria tributável, que deveria, em um primeiro momento, ter estabelecido de forma adequada a falta de recolhimento do ICMS decorrente do uso indevido da redução da base de cálculo, para, em momento posterior, ter verificado a

questão da falta de estorno dos créditos, situação que representa um vício insanável nos autos.

Este entendimento acompanha um precedente de outro julgado nesta Casa, por meio do Acórdão nº 350/2021, de relatoria do nobre Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva, abaixo citado:

OMISSÃO DE SAÍDAS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - ARBITRAMENTO - INAPLICABILIDADE - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (ESTOQUE - DECRETO Nº 34.709/2013) - IRREGULARIDADE CONSTATADA - FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL - EQUÍVOCO NO PROCEDIMENTO FISCAL PARA APURAÇÃO DA PROPORCIONALIDADE - VÍCIO MATERIAL - NULIDADE - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL - AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DOS NÚMEROS DOS DOCUMENTOS FISCAIS - CERCEAMENTO DE DEFESA CONFIGURADO - NULIDADE - NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS - REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA NÃO EVIDENCIADA - IMPROCEDÊNCIA - REDUÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO - PRODUTOS INCLUÍDOS NO ANEXO 13 DO RICMS/PB - INFRAÇÃO NÃO EVIDENCIADA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- O arbitramento é uma medida excepcional, tendo espaço, tão somente, quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem pagamento do imposto estadual, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB.

- O comando insculpido no artigo 8º do Decreto nº 34.709/13 impõe aos contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba o dever de apurar e recolher o imposto sobre o estoque de produtos relacionados no Anexo Único do referido normativo.

- **Padece de nulidade por vício material o lançamento realizado com base em procedimento fiscal que apresenta incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos. In casu, restou caracterizado que o cálculo da proporcionalidade do montante de crédito tributário a ser estornado foi realizado equivocadamente.**

- A indicação dos números dos documentos fiscais que acobertaram saídas de mercadorias tributadas sem destaque do valor do ICMS é elemento essencial para materializar o ilícito tributário e garantir ao contribuinte o direito à ampla defesa e ao contraditório.

- Não se sustenta a acusação de falta de recolhimento do ICMS por omissão de registro de notas fiscais nos livros próprios quando, no período dos fatos geradores, o contribuinte tinha saldo credor suficiente para suportar o débito levantado pela fiscalização.

- A falta de recolhimento do ICMS em virtude de redução indevida de base de cálculo se evidencia improcedente quando comprovado que os itens relacionados pela auditoria estão, de fato, enquadrados no Anexo 13 do RICMS/PB. (grifos acrescidos)

Relativamente ao tipo de nulidade identificada, vale registrar que esta Casa revisora já se debruçou sobre o debate acerca da natureza dos vícios de lançamento,

conforme pode ser constatado por meio do seguinte excerto do Voto no Acórdão nº 0001/2021² de Relatoria do Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva, *in verbis*:

Sobre a matéria, convém observamos a ementa do Parecer PGFN/CAT Nº 278/2014:

PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei nº 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de

² ACÓRDÃO nº 0001/2021

Processo nº 0863532019-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Recorrida: MARISA LOJAS S. A.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ – CAMPINA GRANDE

Autuantes: MARIA DO SOCORRO CONSERVA ARRUDA E FRANCISCA SANDRA DE SOUZA CRISPIM

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

ESTOQUE A DESCOBERTO (FISCALIZAÇÃO PERÍODO ABERTO) – NULIDADE – VÍCIOS FORMAIS CONFIGURADOS – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – INFRAÇÃO CARACTERIZADA - MULTA APLICADA – IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO

- A incorreta descrição dos fatos, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos, comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal do lançamento a título de estoque a descoberto, nos termos do que estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

- Os levantamentos fiscais que apontaram a ocorrência de vendas de mercadorias tributáveis desacompanhadas de documentação fiscal foram elaborados com base nas informações prestadas pela própria autuada por meio de arquivos de Escrituração Fiscal Digital. Admitir-se a existência de imperfeições operacionais da empresa sem qualquer prova que as fundamente como justificativa para afastar a exigibilidade do crédito tornaria inócua a redação do § 1º do artigo 1º do Decreto nº 30.478/09, porquanto inviabilizaria qualquer procedimento fiscal, já que permitiria a omissão de informações necessárias à apuração do crédito tributário referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, acarretando consideráveis prejuízos ao Fisco.

- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (g. n.)

O referido parecer, não obstante tratar mais especificamente da nulidade por indicação incorreta do sujeito passivo, também delimita contornos afetos à matéria em apreciação e, por este motivo, merece ser analisado com desvelo, tendo seu conteúdo valor didático inquestionável. Senão vejamos:

“Note-se, portanto, que a completa identificação do sujeito passivo da obrigação tributária passa, necessariamente, por duas etapas ou fases: a primeira, dita material, que se refere ao conteúdo do lançamento e exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para se apurar quem deve pagá-lo; e a segunda, de caráter instrumental, que diz respeito à forma do lançamento e demanda a exteriorização do conjunto de caracteres jurídicos que individualizam aquele que se apurou ter o dever de adimplir a obrigação, assegurando-lhe o direito de ampla defesa.”

Ainda tomando emprestado o Parecer PGFN/CAT Nº 278/2014, observemos:

“Consoante item 10.1 da solução de consulta em comento, no erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.”

No erro de direito, há imperfeição no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência.

Conforme explicitado, restou configurado equívoco no “cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário”, configurando a nulidade por vício material, sendo inviável a realização de novo procedimento fiscal, pois os fatos geradores já foram alcançados pela decadência.

No que se refere ao exercício de 2013, assiste razão ao recorrente, quando aduz que a interpretação do § 4º do art. 1º do Decreto nº 22.927/02 deve ser aplicada aos casos de redução da base de cálculo, por se tratar de uma isenção parcial³, ou seja, havendo comando normativo no qual resta expressamente caracterizada a desnecessidade de anulação do crédito, tais operações não deveriam estar incluídas no levantamento fiscal, sob pena de ocorrer a falta de certeza e liquidez do crédito tributário.

Convém registrar que não se está afirmando que a fiscalização não possa utilizar o levantamento Conta Mercadorias Lucro Real para delimitar a matéria tributável relativa a falta de estorno do crédito quando configurada a saída de mercadorias com prejuízo bruto, porém, ao adotar tal procedimento, este instrumento probatório deve fornecer subsídios para a perfeita identificação/correlação das operações nas quais este estorno é devido, sob pena de configurar a improcedência do lançamento.

³ Nesse sentido, consultar RE 635.688 RS:

Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido.

Dessa forma, considerando que o auto de infração ora guereado possui levantamento no qual não é possível verificar se ocorreram vendas de veículos nos termos do Decreto nº 22.927/02, não há como considerar que, **da forma que foi apresentada**, os trabalhos da fiscalização constituam instrumentos aptos a demonstrar a materialidade da acusação.

Por tais motivos, entendo que restou caracterizada a falta de certeza e liquidez do crédito tributário, tornando-se imperiosa a declaração da improcedência de tais lançamentos.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do primeiro e parcial provimento do segundo, para reformar a decisão recorrida para julgar improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001815/2014-57, lavrado em 09 de outubro de 2014, em desfavor da empresa TRUX COMERCIO DE VEICULOS LTDA (MOVESA MOTORES E VEÍCULOS LTDA), inscrição estadual nº 16.155.624-8, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente contencioso.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 22 de junho de 2022.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator

03 de Fevereiro de 1832