



PROCESSO Nº 1721762017-1

ACÓRDÃO Nº 001/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
- GEJUP

Recorrida: CAMPELO & PEREIRA LTDA.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA  
SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: SILAS RIBEIRO TORRES

Relator: EDUARDO SILVEIRA FRADE

Relator do voto vista: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA

ICMS. DIVERSAS ACUSAÇÕES. ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS. ERRO DE SOMA - DECADÊNCIA PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST (ESTOQUE - DECRETO Nº 33.808/2013) - DENÚNCIA CONFIGURADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - ST (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO). FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL FRONTEIRA. INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. AUSÊNCIA DAS INDICAÇÕES DOS DOCUMENTOS FISCAIS DENUNCIADOS. FALTA DE PROVAS - IMPROCEDÊNCIA DAS ACUSAÇÕES. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF. DESCRIÇÃO IMPRECISA DOS FATOS - VÍCIO FORMAL CONFIGURADO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. NULIDADE - VÍCIO DE FORMA - ALTERADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

*- Reputa-se legítima a exação fiscal do imposto devido em virtude de erro de soma na Conta Gráfica do ICMS. Exclusão de ofício do período de janeiro a outubro de 2012 em virtude da decadência verificada.*

*- O comando insculpido no artigo 7º do Decreto nº 33.808/13 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. O não cumprimento da norma evidenciou a infração inserta na inicial.*

*- Urge decretar a improcedência do feito fiscal diante da ausência das faturas que consubstanciam as infrações de falta de*



*recolhimento do ICMS-ST (contribuinte substituído) e falta de recolhimento do ICMS Normal Fronteira e ainda da acusação de Indicar como não Tributadas pelo ICMS, Operações Sujeitas ao Imposto Estadual, pela falta de identificações dos documentos fiscais e elementos que proporcionem ao acusado ter pleno conhecimento da denúncia apresentada, maculando o crédito tributário lavrado de ofício.*

*- Constatou-se um equívoco cometido pela Fiscalização na descrição do fato gerador relativo à acusação de “Falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF”, o qual inquinou de vício formal a denúncia e acarretou, por essa razão, a sua nulidade, nos termos do que estabelece o artigo 17, incisos 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.*

*- Declarada a nulidade da acusação “omissão de vendas – operação cartão de crédito e débito” em razão da desarmonia entre a descrição do fato e a irregularidade apurada no levantamento fiscal, com possibilidade de refazimento do feito por meio de novo lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN.*

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto vista, pelo Cons.º Suplente Leonardo do Egito Pessoa, o Cons.º Relator aderiu ao voto inicialmente divergente, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, todavia, alterando de ofício a sentença prolatada na instância singular, e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002711/2017-02, lavrado em 14 de novembro de 2017, contra a empresa CAMPELO & PEREIRA LTDA (CCICMS: 16.127.020-4), declarando devido o crédito tributário, no montante de **R\$ 1.314.161,57 (hum milhão, trezentos e quatorze mil, cento e sessenta e um reais e cinqüenta e sete centavos)**, sendo R\$ 671.963,28 (seiscentos e setenta e um mil, novecentos e sessenta e três reais e vinte e oito centavos) de Icms, por infringência ao art. 60, c/c art. 54, art. 55 e art. 106; art. 391, art. 399, todos do RICMS/PB e ainda os constantes da nota explicativa e R\$ 642.198,29 (seiscentos e quarenta e dois mil, cento e noventa e oito reais e vinte e nove centavos) de multas por infração, com fundamento no art. 82, incisos III e V, alínea “c”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevido, o montante de **R\$ 1.250.980,22 (hum milhão, duzentos e cinqüenta mil, novecentos e oitenta reais e vinte e dois centavos)**, sendo R\$ 713.443,18 (setecentos e treze mil, quatrocentos e quarenta e três reais e dezoito centavos) de ICMS e R\$ 537.537,04 (quinhentos e trinta e sete mil, quinhentos e trinta e sete reais e quatro centavos) de multas por infração, pelas razões acima expendidas.



Reitero a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório, no tocante às acusações de “falta de recolhimento do Imposto Estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF” e “omissão de vendas - operação cartão de crédito e débito”, em função dos vícios formais indicados, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13, aplicando-se, ao caso, o prazo constante no art. 173, II, do CTN.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de janeiro de 2023.

**EDUARDO SILVEIRA FRADE**  
Conselheiro Relator

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE), LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

**FLÁVIO LUIZ AVELAR DOMINGUES FILHO**  
Assessor



PROCESSO Nº 1721762017-1

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS.  
FISCAIS - GEJUP

Recorrida: CAMPELO & PEREIRA LTDA

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

Autuante: SILAS RIBEIRO TORRES

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE

ICMS. DIVERSAS ACUSAÇÕES. ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS. ERRO DE SOMA - DECADÊNCIA PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST (ESTOQUE - DECRETO Nº 33.808/2013) - DENÚNCIA CONFIGURADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO). FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL FRONTEIRA. INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. AUSÊNCIA DAS INDICAÇÕES DOS DOCUMENTOS FISCAIS DENUNCIADOS. FALTA DE PROVAS – IMPROCEDÊNCIA DAS ACUSAÇÕES. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF. DESCRIÇÃO IMPRECISA DOS FATOS - VÍCIO FORMAL CONFIGURADO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. NULIDADE - VÍCIO DE FORMA - ALTERADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

*- Reputa-se legítima a exação fiscal do imposto devido em virtude de erro de soma na Conta Gráfica do ICMS. Exclusão de ofício do período de janeiro a outubro de 2012 em virtude da decadência verificada.*

*- O comando insculpido no artigo 7º do Decreto nº 33.808/13 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. O não cumprimento da norma evidenciou a infração inserta na inicial.*

*- Urge decretar a improcedência do feito fiscal diante da ausência das faturas que consubstanciam as infrações de falta de recolhimento do ICMS-ST (contribuinte substituído) e falta de recolhimento do ICMS Normal Fronteira e ainda da acusação de Indicar como não Tributadas pelo ICMS, Operações Sujeitas ao Imposto Estadual, pela falta de identificações dos documentos fiscais e elementos que proporcionem ao acusado ter pleno conhecimento da denúncia apresentada, maculando o crédito tributário lavrado de ofício.*

*- Constatou-se um equívoco cometido pela Fiscalização na descrição do fato gerador relativo à acusação de “Falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF”, o qual inquinou de vício formal a denúncia e acarretou, por essa razão, a sua nulidade, nos termos do que estabelece o artigo 17, incisos 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.*

*- Declarada a nulidade da acusação “omissão de vendas – operação cartão de crédito e débito” em razão da desarmonia entre a descrição do fato e a irregularidade apurada no levantamento fiscal, com possibilidade de refazimento do feito por meio de novo lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN.*

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício, interposto nos termos do art. 80 da Lei nº 10.094/13, contra decisão proferida em primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002711/2017-02, lavrado em 16 de novembro de 2017, fls. 3 a 5, contra a empresa CAMPELO & PEREIRA LTDA (CCICMS: 16.127.020-4), em razão das seguintes irregularidades, identificadas durante a auditoria realizada nos exercícios de 2012 a 2017, conforme inicial, cuja descrição abaixo transcrevo:

0016 - ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (erro de soma) – Reconstituindo a Conta Gráfico do ICMS, constataram-se erros de soma que resultaram na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa: CONTA GRÁFICA DO ICMS ERRO DE CÁLCULO DO IMPOSTO A RECOLHER POR SOMA A MENOR DO TRIBUTOS DEVIDO.



0392 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

Nota Explicativa: DEIXOU DE RECOLHER O ICMS ADVINDO DO LEVANTAMENTO DO ESTOQUE APURADO QUANDO DA MUDANÇA DA SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO CONFORME LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DESTES. ARTIGO 7º DO DECRETO Nº 33.808, DE 01 DE ABRIL DE 2013.

0036 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO) – Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte substituído ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária sem devida retenção do imposto devido.

Nota Explicativa: ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

0285 - FALTA DO RECOLHIMENTO DO ICMS – Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa: ICMS NORMAL FRONTEIRA. ART. 106, PARÁGRAFOS 1º, 7º E 8º DO RICMS.

0253 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF – Falta de Recolhimento do ICMS, tendo em vista a constatação de irregularidades no uso do ECF.

Nota Explicativa: DIFERENÇAS VERIFICADAS QUANTO A VENDAS IMPRESSAS NA MEMÓRIA FISCAL E AS DECLARADAS NO MAPA FISCAL CONFORME DEMONSTRATIVOS.

0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES C/ MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL – Falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito(s) do imposto nos livros próprios, em virtude de ter indicado no(s) documento(s) fiscal(is) operações com mercadorias tributáveis ou prestações de serviços como sendo não tributada(s) pelo ICMS.



Nota Explicativa: CONTRIBUINTE REALIZA SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS INDICANDO-AS COMO NÃO TRIBUTADAS CONFORME DEMONSTRATIVO DE CONTA MERCADORIAS ITEM “SAÍDAS MERC. COM SUBST. TRIB. ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS” JÁ QUE NO PERÍODO ESTE COMERCIALIZA APENAS MERCADORIAS TRIBUTADAS.

0344 - OMISSÃO DE VENDAS – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradores de cartões de crédito e débito.

Nota Explicativa: OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS NO PERÍODO.

Em decorrência destes fatos, o auditor fiscal lançou, de ofício, o crédito tributário total de **R\$ 2.565.141,79 (dois milhões, quinhentos e sessenta e cinco mil, cento e quarenta e um reais e setenta e nove centavos)**, sendo R\$ 1.385.406,46 (hum milhão, trezentos e oitenta e cinco mil, quatrocentos e seis reais e quarenta e seis centavos) de Icms, por infringência ao art. 60, c/c art. 54, art. 55 e art. 106; art. 391 e art. 399; art. 399, VI, com fulcro no art. 391, §§5º e 7º, II; art. 106; art. 106, II, “a”, c/c art. 376 e art. 379; art. 106, c/c arts. 52, 54, 2º, 3º e ainda art. 60, I, “b” e III “d” e “l”; art. 158, I; art. 160, I e art. 646, todos do RICMS/PB e ainda os constantes da nota explicativa e R\$ 1.179.735,33 (hum milhão, cento e setenta e nove mil, setecentos e trinta e cinco reais e trinta e três centavos) de multas por infração, com fundamento no art. 82, incisos II, alínea “e”, III, IV e V, alíneas “a” e “c”, da Lei nº 6.379/96.

Foram acostados documentos instrutórios sob as fls. 6 a 334 dos autos.

Pessoalmente cientificada da ação fiscal, em 21 de novembro de 2017 (fl. 05), a acusada interpôs tempestivamente reclamação, em 4 de dezembro de 2017, às fls. 336/369, e anexos, às fls. 370/409 – mídia digital, na qual alega, preliminarmente, a nulidade do auto de infração, com base na ausência dos demonstrativos que subsidiam as acusações quando da ciência da peça acusatória.

No mérito, para a infração de erro na conta gráfica do ICMS (erro de soma), assevera que, na verdade, houve recolhimento a maior do imposto estadual, pelo que apresenta em sua defesa todos os recolhimentos de ICMS no período objeto da denúncia.



Argui que recolheu todos os valores de ICMS sob a codificação de receita referente ao ICMS – Substituição Tributária por Entradas, trazendo planilha relacionando os números de controle e a data de pagamento.

Com relação ao ICMS – Substituição Tributária, decorrente da mudança do regime de tributação em face do Decreto nº 33.808/2013, informa que requereu e obteve concessão de parcelamento especial para suprir a referida exigência legal, conforme Anexo 4 da defesa.

No que concerne à omissão de saídas, detectada pelo levantamento da conta Mercadorias, discorda da forma que foi elaborada pelo fato do imposto estadual das mercadorias ao ingressarem no estabelecimento ter sido recolhido antecipadamente sob a forma de Substituição Tributária, portanto não haveria saída irregular.

Por fim, no que diz respeito à infração de indicar como não tributadas mercadorias sujeitas ao imposto estadual, os demonstrativos acostados pela fiscalização não demonstram a ocorrência de ilícito fiscal, inclusive incorrendo em anomalia ao considerar saídas sob codificação T1700 ou F1 tipificadas como “vendas brutas”, quando efetivamente se tratam de vendas líquidas.

Requer que se acate a tese de cerceamento de defesa, ou caso assim não se entenda, a nulidade do auto de infração pelas incertezas apontadas e iliquidez das exigências fiscais.

Com informação de inexistência de reincidência (fls. 410), foram os autos conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, e distribuídos para a julgadora fiscal Adriana Cássia Lima Urbano, que, após apreciação e análise, fls. 413 a 437, decidiu pela *procedência parcial* da autuação, com recurso de ofício, condenando o contribuinte ao crédito tributário no montante de R\$ 1.666.554,97, sendo R\$ 873.164,45 de ICMS e R\$ 793.390,52 de multas por infração, proferindo a seguinte ementa:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO. ERRO NA NATUREZA DA INFRAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL FRONTEIRA. INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. AFASTADA AS EXIGÊNCIAS PELA AUSÊNCIA DE PROVAS DA OCORRÊNCIA DOS ILÍCITOS FISCAIS. ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO DE SOMA). FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IRREGULARIDADE NO USO DO ECF - DIVERGÊNCIA ENTRE



MEMÓRIA FISCAL E MAPA RESUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. CONFIRMAÇÃO PARCIAL DAS IRREGULARIDADES.

- Quando a peça acusatória determina de forma incorreta a natureza da infração, enseja a nulidade do Auto de Infração, conforme o ar. 17, inciso II, do Novo PAT/PB (Lei nº 10.094/2013).

Urge decretar a improcedência do feito fiscal diante da ausência das faturas que consubstanciam a infração da falta de recolhimento do ICMS Normal Fronteira e da falta de provas da indicação de mercadorias sujeitas ao imposto como não tributáveis no equipamento ECF.

Mantidas as denúncias de falta de recolhimento do ICMS, decorrentes de erros de soma verificados na apuração mensal do imposto, da falta de recolhimento do ICMS por substituição tributária, da irregularidade no uso do ECF pela divergência entre memória fiscal e mapa resumo e da divergência entre memória fiscal e mapa resumo e da falta de recolhimento do ICMS por Substituição Tributária (contribuinte substituído) pelas entradas interestaduais, porquanto ausentes contraprovas nos autos, reputam-se legítimas as exigências fiscais.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância, via DT-e, em 29 de outubro de 2019 (fls. 4440), a atuada não mais se manifestou nos autos.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos ao Conselheiro Eduardo Silveira Frade que, na 131ª Sessão Ordinária (Virtual) do Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais, realizada no dia 22 de novembro de 2022, apresentou seu voto, desprovendo o recurso de ofício, todavia, alterando, de ofício, a decisão recorrida, julgando parcialmente procedente o auto de infração *sub examine*.

Contudo, considerando a necessidade de uma análise mais detalhada acerca das matérias constantes do libelo acusatório, o Conselheiro Suplente Leonardo do Egito Pessoa solicitou vistas do processo, apresentando voto com divergência na 134ª Sessão Ordinária do Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais, realizada em 17 de janeiro de 2023, acompanhado pelo relator do processo.

Eis o relatório

VOTO



Em exame o recurso de ofício interposto em face da decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.002711/2017-02, lavrado em 16 de novembro de 2017, em desfavor da empresa CAMPELO & PEREIRA LTDA, de Inscrição Estadual nº 16.127.020-4.

Do auto de infração mencionado extraem-se as acusações de: i) erro na conta gráfica do ICMS, decorrentes de erro de soma que resultaram na falta do recolhimento do imposto estadual; ii) falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, decorrente da mudança da sistemática de tributação com materiais de construção, pelo advento do Decreto nº 33.808/13; iii) falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de diferenças apuradas entre a memória fiscal e o mapa fiscal; iv) indicar como não tributadas pelo ICMS operações c/mercadorias sujeitas ao imposto estadual; v) omissão de vendas, apurada por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito e débito; vi) falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária e falta de recolhimento do ICMS Normal Fronteira, ambos decorrentes da falta de pagamento das faturas, nos exercícios de 2012, 2013, 2016 e 2017, arrimando-se na documentação acostada às fls. 6/334 dos autos.

Antes de qualquer análise do mérito das infrações contidas no libelo acusatório, determinante se apresenta a verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional.

Neste ponto, necessário se faz consignar que a ausência de provocação por parte da defesa quanto à nulidade do auto de infração e/ou de uma acusação específica, não exime os órgãos julgadores de analisar a questão, devendo, quando configurada, ser reconhecida e declarada de ofício, nos termos do que estabelece o artigo 16 da Lei nº 10.094/13.

Pois bem. Após criteriosa análise dos documentos que instruíram às acusações em tela, verifico, de início, a existência de vício de natureza formal no Auto de Infração lavrado, especialmente no que tange à descrição dos fatos da quinta e sétima acusações, no caso “falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF” e “omissão de vendas – operação cartões de crédito e débito”, respectivamente, conforme se passará a expor, segregando-se as acusações para fins de melhor análise.

#### ACUSAÇÃO 01: ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (erro de soma)

Embora não tenha sido abordada em nenhum momento processual, a decadência tributária se trata de matéria de ordem pública, podendo ser reconhecida e



declarada de ofício em qualquer fase do processo. Assim, passo a analisar este fenômeno jurídico no presente contencioso, que se trata de uma prejudicial de análise do objeto da contenda.

Cabe esclarecer que a espécie tributária do ICMS se caracteriza por este ser atrelado ao lançamento por *homologação*, tratando-se de tributo em que a legislação remete ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, conforme disciplinado no caput do art. 150 do CTN, abaixo reproduzido:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

**Com efeito, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, apura, informa e paga a parcela correspondente à obrigação tributária, que posteriormente será aferida pelo Fisco. Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita (por decurso do prazo legal estipulado no §4º da norma supracitada).**

Logo, havendo a antecipação do pagamento e/ou a entrega da declaração pelo contribuinte, o Fisco disporá de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para lançar de ofício qualquer diferença apurada. Passado este prazo, sem qualquer providência por parte da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, perecendo o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento.



No caso em apreço, o Auto de Infração se consolidou em 21/11/2017, com a ciência da autuada, neste caso, os créditos tributários lançados para o período de janeiro a outubro de 2012, para a presente infração, já não eram mais passível de lançamento pelo Fisco, por está alcançado pela decadência.

Portanto, afasto o crédito tributário inerente ao período de janeiro a outubro de 2012, em função do alcance da decadência tributária, em consonância com o art. 22, §3º, da Lei nº 10.094/2013 e o §4º do art. 150 do CTN.

No tocante ao mérito, verificamos da análise do caderno processual que as irregularidades apontadas, acarretaram a supressão de parcela do crédito tributário efetivamente devido pela empresa, em afronta ao disposto nos artigos 54, 55 e 60, do RICMS/PB, abaixo transcritos:

Art. 54. O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

Art. 55. O mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do imposto com base na escrituração em conta gráfica.

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

I - no Registro de Saídas:

a) o valor contábil total das operações e/ou prestações efetuadas no mês;

b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com débito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado;

c) o valor fiscal total das operações e/ou prestações isentas ou não tributadas;

d) o valor fiscal total de outras operações e/ou prestações sem débito do imposto;

II - no Registro de Entradas:



a) o valor contábil total das operações e/ou prestações efetuadas no mês;

b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com crédito do imposto e o valor total do respectivo imposto creditado;

c) o valor fiscal total das operações e/ou prestações isentas ou não tributadas;

d) o valor fiscal total de outras operações e/ou prestações sem crédito do imposto;

III - no Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos correspondentes às operações de entradas e saídas de mercadorias e dos serviços tomados e prestados durante o mês:

a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída e aos serviços prestados;

b) o valor de outros débitos;

c) o valor dos estornos de créditos;

d) o valor total do débito do imposto;

e) o valor do crédito do imposto, relativamente às operações de entradas e aos serviços tomados;

f) o valor de outros créditos;

g) o valor dos estornos de débitos;

h) o valor total do crédito do imposto;

i) o valor do saldo devedor, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "d" e o valor referido na alínea "h";

j) o valor das deduções previstas pela legislação;

l) o valor do imposto a recolher;



m) o valor do saldo credor a transportar para o período seguinte, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "h" e o valor referido na alínea "d".

A situação em análise descreve perfeitamente a conduta infracional praticada pelo contribuinte e subsome-se perfeitamente aos dispositivos indicados como infringidos, dado que indica que houve apuração de saldo devedor de forma incorreta nos períodos descritos na inicial.

Para o caso em apreço, me acosto às razões de decidir da n. julgadora singular, porquanto a empresa não trouxe a baila elementos probantes capazes de desconstituir o trabalho fiscal realizado.

Diante o exposto, é forçoso o reconhecimento da procedência da acusação, à exceção dos períodos de janeiro a outubro de 2012 em razão da decadência verificada, sendo devido o ICMS destacado, bem como a multa prevista no artigo 82, III, da Lei nº 6.379/96:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

III - de 60% (sessenta por cento) aos que deixarem de recolher o imposto em virtude de haver registrado de forma incorreta, nos livros fiscais, o valor real das operações ou prestações;

Pelos fundamentos acima evidenciados, peço vênias para divergir do entendimento da instância prima e do nobre Conselheiro Relator, para corrigir de ofício o crédito tributário lançado, sendo devido apenas os valores apurados no tocante aos meses de abr/13, mai/13 e jun/13, no montante de **R\$ 119.059,95**, sendo R\$ 74.412,47 de Icms e R\$ 44.647,48 de multa por infração.

ACUSAÇÃO 02: FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA



No tocante à **falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária**, importa esclarecer, de antemão, que no caso dos autos há duas materialidades distintas evidenciadas.

A primeira materialidade dá-se em razão da acusação de que o sujeito passivo deixou de recolher o ICMS advindo do levantamento do estoque apurado quando da mudança da sistemática de tributação com materiais de construção conforme levantamento quantitativo financeiro deste. artigo 7º do Decreto nº 33.808, de 01 de abril de 2013.

Com efeito, verifica-se que o referido decreto ao tempo em que determinara os materiais de construção como estando sujeitos ao regime de substituição tributária, assentou a obrigatoriedade para os atacadistas, distribuidores e varejistas, situados neste Estado, de relacionar o estoque de produtos de que trata o Anexo Único, existente no dia 30 de junho de 2013, em seus estabelecimentos, valorado ao custo de aquisição mais recente e adotar dentre algumas medidas a de adicionar ao valor do estoque os percentuais relativos à Margem de Valor Agregado Original, indicados no Anexo Único, conforme o produto comercializado, e aplicar sobre o valor total apurado para contribuinte que apure o imposto normal, o percentual de 17% (dezessete por cento), compensando-se com o valor do crédito eventualmente disponível na conta gráfica do ICMS relativo ao mês anterior.

A autuada, em sede de defesa, argumenta que requereu e obteve junto à SER, a concessão de parcelamento fiscal de débitos não declarados de ICMS referentes ao período de junho de 2013 e que, por isso, o crédito tributário lançado pela fiscalização referente a esse período estaria contido no parcelamento.

Entrementes, bem assetara a julgadora monocrática:

Tal alegação, contudo, não se sustenta, tendo em vista que o parcelamento fiscal ao qual o contribuinte se refere, conforme planilha demonstrativa elaborada pela própria defesa, às fls. 364/366, tem como data de vencimento e pagamento da primeira parcela 25/01/2012, ou seja, mais de um ano antes da entrada em vigor do referido decreto, ou seja, são créditos tributários oriundos de fatos geradores diversos.

Desta sorte entende-se que não merecem reparos a decisão monocrática, dado a distinção dos créditos tributários, notadamente decorrentes de fatos geradores distintos, o referido parcelamento alegado pela autuada não guarda relação com a presente acusação, sobre a cobrança do ICMS-ST sobre os estoques na forma do Decreto nº 33.808/2013, que merece ser mantida.



3ª ACUSAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)

No tocante, porém, à falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária (Contribuinte Substituído) referente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2016 e janeiro e abril de 2017, cumpre destacar que o r. auditor fiscal identificara como infringidos os arts. 399, VI c/c art. 391, §§5º e 7º<sup>1</sup> RICMS/PB, de sorte que assenta ao sujeito passivo a responsabilidade tributária decorrente de tributo sujeito à substituição tributária, porém que cujo pagamento não se verificara pelo substituto, posto que o Decreto Estadual da Paraíba nº 3.808, de 1 de abril de 2013, em seu artigo 1º, atribui “ao contribuinte industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, relativo às operações subsequentes”

Nestes casos, temos pois, ao substituído responsabilidade tributária subsidiária que, como ensina Maria Rita Ferragut se verificará “se o terceiro for responsável pelo pagamento da dívida se constatada a impossibilidade pagamento do devedor originário”<sup>2</sup>, sem prejuízo de ser esta norma de responsabilidade decorrente da infração do contribuinte originário à norma que previu a obrigação tributária, em razão da inobservância do dever de vigilância que assiste ao substituído.

Com relação a presente acusação, é sempre oportuno lembrar que a legislação tributária estadual impõe ao adquirente de produtos sujeitos à substituição tributária a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ST, quando a aquisição

<sup>1</sup> Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

I - industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);

II - contratante de serviço ou terceiro, nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que participem (Lei nº 7.334/03);

III - REVOGADO (Decreto nº 36.213/15);

IV - ao remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a transportador autônomo ou a empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita neste Estado;

(...)

§5º substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto, objeto da substituição tributária.

(...)

§7º Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:

I - o contribuinte de outra unidade da Federação que realizar, inclusive por meio de veículos, operações com produtos sujeitos à retenção antecipada do imposto, sem destinatário certo neste Estado;

II - qualquer possuidor, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto.

<sup>2</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 41



ocorrer sem a retenção do imposto devido, de acordo com a exegese do dispositivo regulamentar infracitado, *litteris*:

**RICMS/PB**

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);

(...)

§ 5º A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto, objeto da substituição tributária.

(...)

§ 7º Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:

(...)

II - qualquer possuidor, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto.”

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

(...)

VI - até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos não previstos neste artigo.

Como forma de garantir efetividade a estes comandos normativos, a Lei nº 6.379/96 trouxe, em seu artigo 82, V, “c”, como medida punitiva para aqueles que incorrerem em violação aos artigos retro citados, a aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária principal, *ipsis litteris*:



Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

**V - de 100% (cem por cento):**

(...)

c) aos que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem ou depositarem mercadorias sujeitas a substituição tributária, sem o recolhimento do imposto; (g.n).

Como se vê, a legislação que rege a espécie é clara e indubitável ao determinar que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto recai sobre o contribuinte substituído.

Em sua reclamação apresentada na primeira instância, a Autuada argui que recolheu todos os valores de ICMS sob a codificação de receita referente ao ICMS – Substituição Tributária por Entradas, trazendo planilha relacionando os números de controle e a data de pagamento.

Após análise dos autos, a n. julgadora singular decidiu pela manutenção da acusação, sob o argumento de que na planilha apresentada pela defesa, não constam os números de controle relacionados pela fiscalização no Auto de Infração à fl. 4.

Pois bem. Após minuciosa análise do caderno processual, entendo que a fiscalização não apresentou provas relativas ao fato narrado, visto que não se encontra nos autos nenhuma indicação de quais documentos fiscais a que se refere a denúncia, o que enseja em um verdadeiro cerceamento do direito de defesa do contribuinte, comprometendo o lançamento de ofício, diante da incerteza e iliquidez do crédito tributário lançado.

Assim, entendo não haver dúvidas quanto à existência de um erro insanável por parte da fiscalização, ao instruir o processo quanto à demonstração das provas imprescindíveis para a constituição do crédito tributário. A ausência de provas nos autos de onde se originou o crédito tributário referente ao fato gerador identificado nos períodos abrangidos na peça acusatória, cerceia o direito de defesa do contribuinte, tornando, assim, improcedente a autuação em tela, por incerteza e iliquidez do crédito tributário inicialmente constituído.



Neste mesmo diapasão, vem decidindo o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, a exemplo dos Acórdãos nº 074/2019 e 490/2020, cujas ementas reproduzimos a seguir:

#### **Acórdão 74/2019**

**Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA**

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CERCEAMENTO DE DEFESA. DENÚNCIA NÃO CARACTERIZADA. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

**A ausência de provas suficientes para garantir ao contribuinte exercer seu direito de defesa de forma ampla acarretou a sucumbência do crédito tributário** relativo à denúncia de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição.

Erro na descrição do ato infracional gerou a nulidade da acusação fundamentada no suprimento irregular de caixa. (grifos acrescidos)

#### **Acórdão 490/2020**

**Relator (voto vista - vencedor): CONS.º PAULO EDUARDO DE F. CHACON**

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - IRREGULARIDADES NO USO DO ECF - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL - FALTA DE PROVAS - ERRO NO LEVANTAMENTO FISCAL - IMPROCEDÊNCIA - AUTO DE INFRAÇÃO NULO - REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO RECORRIDA – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A descrição da infração que se apresenta incompatível com a narrativa contida na nota explicativa enseja reconhecimento de vício quanto à forma, tendo como consequência a abertura de nova oportunidade para que a fiscalização proceda à lavratura de outra peça acusatória, que atenda aos reclamos regulamentares.



- Acusação que não produz instrução probatória suficiente acarreta a improcedência da acusação, por falta de certeza e liquidez do crédito tributário, impossibilitando a defesa do contribuinte na determinação da matéria tributável. (g.n.)

Por tudo o exposto, peço vênia a Douta Julgadora monocrática, para discordar de seu posicionamento, para reformar a decisão singular e julgar improcedente a denúncia em epígrafe.

#### 4ª ACUSAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL FRONTEIRA

A quarta denúncia constante do libelo acusatório, diz respeito exatamente a de falta de recolhimento de ICMS Normal Fronteira, que a ora Autuada teria afrontado o disposto no art. 106 do RICMS/PB, que prevê o recolhimento do imposto na aquisição de mercadorias em operação interestadual, *in verbis*:

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

I - antecipadamente:

- a) na saída de mercadorias de estabelecimento produtor ou extrator de substâncias minerais, que não tenha organização administrativa e comercial adequada ao atendimento das obrigações fiscais, no momento da expedição da Nota Fiscal Avulsa;
- b) na prestação de serviços de transporte por pessoa física ou jurídica, autônoma ou não, que não seja inscrita no CCICMS deste Estado;
- c) na prestação de serviços de transporte iniciada onde o contribuinte não possua estabelecimento inscrito, ainda que o serviço seja prestado dentro do Estado;
- d) na saída de mercadoria de repartição fiscal que processar despacho aduaneiro, inclusive na realização de leilão;



g) nas operações e prestações interestaduais com produtos relacionados em Portaria do Secretário de Estado da Receita realizadas por estabelecimentos comerciais ou contribuintes optantes pelo SIMPLES NACIONAL, para efeitos de recolhimento do ICMS, observado o disposto nos §§ 2º, 3º e 7º deste artigo (Decreto nº 35.604/14);

h) nas operações e prestações interestaduais promovidas por estabelecimento comercial ou industrial que esteja inadimplente com suas obrigações principal ou acessória, observado o disposto nos §§ 6º e 7º deste artigo (Decreto nº 35.604/14);

i) nas entradas, no território deste Estado, de ficha, cartão ou assemelhados para uso em serviços de telefonia em terminal de uso público provenientes de outras unidades da Federação, observado o disposto no § 7º deste artigo (Decreto nº 35.604/14);

j) nas operações e prestações interestaduais promovidas por estabelecimento comercial ou industrial, cujo quadro societário seja composto por pessoas físicas ou jurídicas corresponsáveis por débito inscrito em Dívida Ativa, observado o disposto nos §§ 6º e 7º deste artigo (Decreto nº 35.604/14);

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de (Decreto nº 30.177/09):

a) estabelecimentos comerciais, inclusive distribuidores de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

b) estabelecimentos produtores;

c) aquisições em outra unidade da Federação de mercadorias ou bens destinados a consumo ou a integrar o ativo fixo não relacionados ao processo produtivo, para os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal e optantes pelo SIMPLES NACIONAL (Decreto nº 35.604/14);

d) utilização de serviços cuja prestação se inicie em outra unidade da Federação e não esteja vinculada à operação subsequente alcançada pela incidência do imposto, para contribuintes enquadrados no regime de apuração normal ou optantes pelo SIMPLES NACIONAL (Decreto nº 35.604/14);

e) estabelecimentos em regime de pagamento normal que estejam obrigados a emitir nota fiscal, na aquisição de mercadorias a



contribuintes não inscritos no CCICMS, ou que não tenham organização administrativa e comercial que justifique a emissão de documento fiscal;

III - até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

a) empresas distribuidoras de energia elétrica;

b) empresas prestadoras de serviços de transporte, quando regularmente inscritas neste Estado;

c) empresas prestadoras de serviços de comunicação; IV - até o 10º (décimo) dia do segundo mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos casos de estabelecimentos industriais;

V - no prazo normal estabelecido para a respectiva categoria econômica, pelo contribuinte regularmente inscrito neste Estado, quando emitente do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC, na prestação de serviços de transporte de mercadorias ou bens de sua propriedade, produção, comercialização ou em consignação, utilizando veículo próprio ou contratado a transportador autônomo;

VI - na data do encerramento das atividades do contribuinte, relativamente às mercadorias constantes do estoque final do estabelecimento, observado o disposto no inciso XI do art. 14;

VII - no caso de transporte aéreo, o recolhimento do imposto será efetuado, parcialmente, em percentual não inferior a 70% (setenta por cento) do valor devido no mês anterior ao da ocorrência dos fatos geradores, até o dia 10 (dez) e a sua complementação até o último dia útil do mês subsequente ao da prestação dos serviços;

VIII – nos demais casos, no momento em que surgir a obrigação tributária.

§1º O recolhimento previsto nas alíneas “c” e “d” do inciso II do “caput” deste artigo, será o resultante da diferença de alíquota (Decreto nº 35.604/14).

§2º O recolhimento previsto na alínea “g”, do inciso I deste artigo, será o resultante da aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o valor total da nota fiscal ou valor de pauta fiscal, inclusive IPI, quando for o caso, seguro, transporte e outras despesas



debitadas ao estabelecimento destinatário, deduzindo-se o imposto relativo à operação própria, assegurada a utilização do crédito fiscal no mês do efetivo recolhimento, nos termos de portaria do Secretário de Estado da Receita.

§3º Nas operações destinadas a contribuintes enquadrados no SIMPLES NACIONAL, salvo exceções expressas, o recolhimento previsto na alínea “g” do inciso I deste artigo, será o valor resultante do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor total da nota fiscal ou valor de pauta fiscal, inclusive IPI, se for o caso, seguro, transporte e outras despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, ficando vedado o aproveitamento da importância recolhida como crédito fiscal (Decreto nº 28.401/07).

§6º O recolhimento previsto nas alíneas “h” e “j”, do inciso I deste artigo, salvo exceções expressas, será:

I – nas operações destinadas a estabelecimentos comerciais, o resultante da aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o valor total da nota fiscal ou valor de pauta fiscal, inclusive IPI, quando for o caso, seguro, transporte e outras despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, acrescido de percentual de 20% (vinte por cento), deduzindo-se o imposto relativo à operação própria, assegurada a utilização do crédito fiscal na apuração quando da efetiva entrada da mercadoria;

II – nas operações destinadas a estabelecimentos industriais, o resultante da aplicação da alíquota interna sobre o valor total da nota fiscal ou valor de pauta fiscal, inclusive IPI, se for o caso, seguro, transporte e outras despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, deduzindo-se o imposto relativo à operação própria, assegurada a utilização do crédito fiscal quando da efetiva entrada da mercadoria;

III – nas operações destinadas a contribuintes enquadrados no SIMPLES NACIONAL, o valor resultante do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor total da nota fiscal ou valor de pauta fiscal, inclusive IPI, se for o caso, seguro, transporte e outras despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, ficando vedado o aproveitamento da importância recolhida como crédito fiscal (Decreto nº 28.401/07).

§7º A cobrança à que se referem as alíneas “g” “h”, “i” e “j” do inciso I, as alíneas “c” e “d” do inciso II, do “caput”, e os incisos do § 6º,



deste artigo, será efetuada, conforme o caso, diretamente nos postos fiscais no momento do ingresso das mercadorias em território paraibano ou nos centros de operações e prestações, por ocasião do tratamento da nota fiscal, com base nas faturas disponibilizadas no “site” da Secretaria de Estado da Receita.

§8º Portaria do Secretário de Estado da Receita poderá dispor sobre o prazo e a forma de recolhimento das operações e prestações previstas neste artigo (Decreto nº 35.604/14).

(...)

Para aqueles que incorrerem na conduta descrita no artigo anteriormente reproduzido, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, II, “e”, estabelece a seguinte penalidade:

**Art. 82.** As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Em primeira instância, a julgadora singular declarou a insubsistência da denúncia, sob o argumento de que a auditoria não arrolou aos autos os documentos necessários a lastrearem a presente acusação.

De fato, como bem observado pela instância monocrática, a acusação em comento não possui qualquer lastro probatório capaz de lhe conferir liquidez e certeza quando ao crédito tributário inicialmente apurado.

Sendo cediço que a prova material deve possuir teor suficiente para convencimento da autoridade julgadora, tendo em vista que a dúvida, frente à ausência de comprovação do ilícito denunciado, não tem força para impor o peso da condenação, conforme entendimento já pacificado neste Egrégio Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, a exemplo do acórdão infracitado:

**Acórdão 255/2019**



**Relatora: CONS.<sup>a</sup> DAYSE ANNYEDJA GONCALVES CHAVES**

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. INFRAÇÃO NÃO COMPROVADA. ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO. RECURSO HIERÁRQUIVO DESPROVIDO.

**- O fato infringente descrito deve está provado, para que seja apurado se realmente ocorreu à infração denunciada. No caso dos autos, restou evidente a inexistência de provas, o que acarretou a iliquidez e incerteza do crédito tributário inserto na inicial. (g.n.)**

Realizadas as considerações acima, corroboro o entendimento exarado pela julgadora monocrática, julgando improcedente a denúncia em tela.

**5ª ACUSAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF**

A acusação versa sobre a falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso de equipamentos emissores de cupons fiscais – ECF, verificado nos exercícios de 2012 e 2013.

Sem desrespeito ao trabalho da fiscalização, e em divergência com o entendimento esposado pela instância monocrática, importa reconhecer que, apesar de identificar corretamente o sujeito passivo, o libelo acusatório não descreveu perfeitamente a conduta infracional, havendo um descompasso entre a Descrição da Infração e a Nota Explicativa.

Enquanto a primeira relaciona a conduta infracional a irregularidades no uso do ECF, a segunda afirma que verificou-se diferenças quanto a vendas impressas na memória fiscal e as declaradas no mapa fiscal, importando em falta de recolhimento do imposto estadual.

Em verdade, o que se depreende dos autos é que o fato infringente consistiu em haver o sujeito passivo declarado e oferecido a tributação valores a menor do que os constantes dos cupons fiscais emitidos, reduzindo, desta forma, o valor do tributo devido. Assim, o contribuinte não cometeu, ao menos não restou demonstrado, irregularidades no uso dos equipamentos ECF, ou seja, que teria



descumprido algum ponto estabelecido no Capítulo VII do RICMS/PB, “AS OPERAÇÕES COM USO DE EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL – ECF”, conforme indicado nos arts. 376 e 379, que fundamentou a inicial.

Este capítulo regulamenta a forma de uso do referido equipamento, como sua autorização, uso de lacres, transferências do ECF entre lojas (matriz/filial), uso do programa PAF, gravação da memória de Fita Detalhe, características do ECF, sobre a memória fiscal, credenciamento do equipamento, características dos cupons fiscais, entre outros. O fato de o contribuinte declarar valores diferentes dos constantes da memória fiscal do equipamento ECF, de forma a haver recolhimento a menor não é irregularidade no uso do equipamento ECF, e sim de débito do ICMS calculado a menor.

Com respeito à decisão proferida pela nobre Julgadora Fiscal, entendo que resta configurado um vício formal previsto no art. 17, incisos II e III da Lei nº 10.094/2013:

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.

Neste sentido, estou divergindo do entendimento exarado pela primeira instância, por entender pela existência de vício, onde recorro ao texto normativo dos arts. 15 e 16 da Lei nº 10.094/13, que evidencia a necessidade de nulidade do procedimento fiscal, na hipótese de incorreções ou omissões que comprometam a natureza da infração, o que caracteriza a existência de **vício formal na acusação**, passível de novo procedimento fiscal, como se vê no texto normativo abaixo:



Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

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.

Ressalto que situação similar já foi objeto de decisão deste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, a exemplo do Acórdão nº 490/2020, de relatoria do digníssimo Conselheiro Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, infracitado:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - IRREGULARIDADES NO USO DO ECF - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL - FALTA DE PROVAS - ERRO NO LEVANTAMENTO FISCAL - IMPROCEDÊNCIA - AUTO DE INFRAÇÃO NULO - REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO RECORRIDA – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

*- A descrição da infração que se apresenta incompatível com a narrativa contida na nota explicativa enseja reconhecimento de vício quanto à forma, tendo como consequência a abertura de nova oportunidade para que a fiscalização proceda à lavratura de outra peça acusatória, que atenda aos reclamos regulamentares. (g.n.)*

*- Acusação que não produz instrução probatória suficiente acarreta a improcedência da acusação, por falta de certeza e liquidez do crédito tributário, impossibilitando a defesa do contribuinte na determinação da matéria tributável.*

**ACÓRDÃO Nº 490/2020**

**PROCESSO Nº 1566052015-4**

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



Diante das considerações supra, reformo a decisão de primeira instância, por existirem razões suficientes que caracterizem a nulidade da presente acusação, dando, assim, à Fazenda Estadual o direito de fazer um novo feito fiscal, na forma regulamentar e respeitado o prazo constante no art. 173, II, do CTN, com a correta tipificação.

**6ª ACUSAÇÃO: INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/ MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL**

A acusação em tela refere-se à falta de recolhimento do Imposto estadual, face à ausência de débito(s) do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado no(s) documento(s) fiscal(is) operações com mercadorias tributáveis como sendo isenta e/ou substituição tributária, verificada nos exercícios de 2012 e 2013.

Pois bem, não precisa de maiores considerações epistemológicas a respeito do tributo para se chegar à conclusão de que, não havendo débito pelas saídas nas operações de vendas das referidas mercadorias vai, inexoravelmente, resultar em falta de recolhimento do tributo ou o recolhimento a menor. Disso não se pode extrair qualquer dúvida.

Ao agir dessa maneira, o contribuinte cometeu atos que implicam em plena divergência com vários artigos do Regulamento do ICMS em vigor no estado da Paraíba, assim como os que foram consignados no auto de infração:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 52. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que seja devido em cada operação ou prestação de serviços de transporte



interestadual e intermunicipal e de comunicação com o anteriormente cobrado por este Estado ou por outra unidade da Federação, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota cabível sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do imposto;

[...]

Art. 54. O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

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

I - no Registro de Saídas:

[...]

b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com débito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado;

[...]

III - no Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos correspondentes às operações de entradas e saídas de mercadorias e dos serviços tomados e prestados durante o mês:

[...]

d) o valor total do débito do imposto;

[...]

l) o valor do imposto a recolher;

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:



[...]

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

a) estabelecimentos comerciais, inclusive distribuidores de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

Como medida punitiva para a conduta infracional identificada, foi aplicada a penalidade insculpida no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96:

**Art. 82.** As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

IV - de 75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isentas ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto;

Em primeira instância, a diligente julgadora monocrática, após detida análise do caderno processual, julgou improcedente esta acusação, tendo em vista que o procedimento fiscal não se encontra lastreado em documentos e/ou cupons fiscais vinculados e identificados, não havendo pilar de sustentação de prova material convincente, posto que o fiscal autuante traz, às fls. 17 e 25, demonstrativos da conta Mercadorias pelo Lucro Presumido como meio de provar a acusação.

De fato, como bem observado pela instância monocrática, a acusação em comento não possui qualquer lastro probatório capaz de lhe conferir liquidez e certeza quando ao crédito tributário inicialmente apurado.

Assim, diante da ausência de provas materiais acerca da acusação em tela, as quais teriam o condão de demonstrar que as operações teriam sido simuladas e que o contribuinte teria efetivamente indicado como sujeitos a isenção ou substituição tributária, operações tributadas, fica difícil acolhermos os argumentos de acusação.

Casos similares já foram objetos de decisão por esta Corte na mesma linha do entendimento ora adotado. Como exemplo, trago a colação o recentíssimo



Acórdão nº 320/2022, da lavra da ilustre Conselheira Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões, cuja ementa reproduzimos a seguir:

**Acórdão 320/2022**

INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. NÃO DEMONSTRADO. FALTA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Indicar nos documentos fiscais como não tributadas e/ou isentas mercadorias tributáveis é conduta que deve ser censurada pela fiscalização e suscita a exigência de pagamento do imposto devido. “In casu”, a fiscalização não apresentou provas materiais que acobertassem a denúncia inserta na exordial, levando a improcedência da acusação.

Realizadas as considerações acima, corroboro o entendimento exarado pela julgadora monocrática.

**7ª ACUSAÇÃO: OMISSÃO DE VENDAS – OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO**

Com relação a sétima e última delação constante do libelo acusatório, diz respeito a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito, o que autoriza a presunção de falta de recolhimento do imposto, nos termos dos artigos 158, I, e 160, I, c/c o art. 646, V, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, *in verbis*:

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

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;



Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

**V – declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito. (g.n.)**

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso.

Por força do supracitado, a multa cominada à infração tributária imposta, será correspondente ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos do art. 82, inciso V, alínea “a”, da Lei 6.379/96, *in verbis*:



**Art. 82.** As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

**V - de 100% (cem por cento):**

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

Pois bem. A presente acusação diz respeito a omissão de vendas identificada durante o exercício de 2016, por meio da operação cartão de crédito/débito.

É cediço que na execução das auditorias decorrentes deste tipo de procedimento fiscal, o Fisco compara as vendas declaradas pelos contribuintes, com as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, identificando divergências que indicam, presumivelmente, que houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ressalvando ao contribuinte provar a improcedência da presunção. Entendimento emergente do artigo 646 do RICMS/PB, supramencionado.

Por seu turno, a diligente julgadora monocrática, após análise das provas apresentadas nos autos, entendeu como caso de nulidade por vício formal, uma vez que, ao verificar a planilha inserida pela fiscalização à fl. 326, atestou que a fiscalização não se utilizou da técnica operação cartão de crédito/débito e sim da Conta Mercadorias – Lucro Presumido, para caracterizar a omissão pretérita de saídas tributáveis, conforme trecho de suas razões de decidir:

“Perscrutando o auto de infração, constata-se que, dentre as acusações, o auditor fiscal autuante descreve a omissão de vendas pelo contribuinte ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito.

Compulsando os demonstrativos fiscais, verifica-se, contudo, à fl. 326, o levantamento da conta Mercadorias pelo Lucro Presumido, no qual a fiscalização apurou uma diferença tributável no montante de R\$ 90.689,36, acarretando em um ICMS a recolher no valor de R\$



15.417,19, portanto a descrição do fato infringente não se amolda à situação representada no referido demonstrativo.

A infração, na forma como se encontra descrita, aponta situação dissonante do demonstrativo acostado pela fiscalização para subsidiar o presente auto de infração.

Destarte, quanto a esta denúncia, a fiscalização incorreu em equívoco, haja vista o fato gerador se caracterizar pela omissão de saídas tributáveis, todavia detectada pela utilização da técnica do levantamento da conta Mercadorias e não nas informações prestadas pelas operadoras de cartão. Sendo assim, reconheço a nulidade deste lançamento por vício formal, ressaltando a possibilidade de refazimento do feito fiscal, nos termos do artigo 18 da Lei nº 10.094/13.”

Portanto, conforme acima restou demonstrado, resta claro que a descrição da infração não condiz com o Levantamento realizado pela autoridade fazendária, em sua planilha de Movimentação da Conta Mercadorias do exercício de 2016, que apresentou irregularidade conforme noticiado à fl. 326 dos autos.

O auto de infração, ao enunciar uma conduta infracional, constrói e apresenta uma norma jurídica que impõe, como observa o professor Lourival Vilanova<sup>3</sup>, uma conduta obrigatória (o), permitida (p) ou proibida (v).

Em outras palavras, a autoridade fiscal ao identificar, através dos métodos legais admissíveis, que o contribuinte descumprira dever legal de recolhimento de ICMS, construirá norma em que preveja a referida obrigação, podendo ser acompanhada de norma que institua multa, nos termos previstos no ordenamento jurídico.

A norma que enuncia a obrigação, com efeito, como ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>, em estrutura lógica será composta por um antecedente, também chamado de hipótese, e consequente, unidas por um modal deôntico implicacional.

No âmbito do antecedente restará descrito o enunciado factual, isto é, a determinação do evento, no tempo e espaço de sua ocorrência. Em outras palavras, na hipótese será descrito o fato jurídico, este compreendido como descrição de um evento que

<sup>3</sup> VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 136.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 626-630



importe ao sistema de direito. No conseqüente, por outro lado, será apresentada a relação jurídica firmada entre sujeitos, unidos por um elemento implicacional, cuja conduta poderá ser obrigatória, permitida ou proibida.

Vê-se, pois, que no antecedente normativo tem-se a descrição de um fato, sem o qual não haverá a formação de uma relação jurídica, posto a estrutura lógica das normas, formalizadas pela seguinte composição:  $D\{H \rightarrow C\}$ .

Ainda no campo descritivo, tem-se, pois, que, sem a verificação da circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, por exemplo, não haveria a formação de uma relação jurídica entre o Estado (sujeito ativo), que poderia exigir do sujeito passivo (contribuinte) o ICMS, posto ser este o fundamento da exigência tributária.

Neste sentido, tem-se entendimento particular deste julgador de que, se a descrição do evento no universo do direito - transformando-o, pois, em fato jurídico - restar equivocada, tem-se que a própria norma de lançamento da obrigação tributária restaria viciada. Em outras palavras, o próprio lançamento restaria, em sua essência, viciado, restando violado o artigo 142 do Código Tributário Nacional<sup>5</sup> e, portanto, sendo materialmente nulo, posto que a norma que o determina restaria maculada.

Tal posição é corroborada pelos ensinamentos da Professora Renata Elaine da Silva<sup>6</sup>:

Uma vez que se referem à conformação do crédito, os vícios materiais dizem respeito à essência do lançamento, melhor dizendo, aos elementos que compõem o fato jurídico e a relação jurídica. Os quais são especialmente:

- 1) **Ausência de hipótese de incidência, que corresponde a não comprovação de ocorrência de fato, considerando seus critérios material, espacial e temporal, em conformidade com as provas apresentadas;**
- 2) **Erro na formação da base de cálculo;**
- 3) **Erro na composição da alíquota aplicável;**
- 4) Erro na composição do valor devido e de penalidade aplicada;
- 5) Erro na composição do sujeito passivo, incluindo a atribuição de responsabilidade" (*grifo nosso*)

Diego Diniz Ribeiro<sup>7</sup>, cuidou em distinguir vício material e vício formal. Vejamos:

<sup>5</sup>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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>6</sup> SILVA, Renata Elaine. Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2013, p. 194-195



*Vício formal* é aquele relacionado ao modo de constituição da obrigação tributária, ou seja, que diz respeito ao procedimento de formalização do lançamento. Por sua vez, *vício material* é aquele relacionado à norma tributária em si considerada, podendo se ater à (1) questões do fato jurídico tributário ou ainda (2) à relação jurídica dele decorrente. O *vício formal*, portando, diz respeito a uma má aplicação das normas procedimentais do lançamento. Já o *vício material* decorre de um equívoco na aplicação das normas referentes ao direito material, ou seja, um erro na aplicação da regra de incidência do tributo lançado.

Verifica-se, inclusive, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se deparou sobre o tema por diversas vezes, merecendo especial destaque a ementa do voto do Processo n. 10580.721374/2016-16 (Acórdão nº 1301-002.975), de relatoria do então presidente Fernando Brasil de Oliveira Pinto, a seguir exposto

#### PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Ano-calendário: 2012

#### PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. EMPRESA FALIDA. RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES.

A intimação do Administrador Judicial da massa falida para atuar no procedimento de fiscalização é essencial, principalmente quando este era o único apto a representar a contribuinte perante os órgãos públicos após a decretação judicial da falência.

#### NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal a que se refere o artigo 173, II do CTN é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

**Se o defeito no lançamento disser respeito a requisitos fundamentais, se está diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.**

**Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no artigo 142 do Código Tributário Nacional, qual seja, a valoração jurídica dos fatos tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.** Assim, não pode o Fisco, sob o pretexto de corrigir eventual vício formal detectado, intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências são necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não é apenas de forma, mas, sim, de

---

<sup>7</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. Vício formal versus vício material para fins de anulação de autos de infração. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-09/direto-carf-vicio-formal-versus-vicio-material-fins-anulacao-autos-infracao>



estrutura ou essencial ao ato praticado. (Proc. 10580.721374/2016-16, Ac. 1301002.975, Rec. de Ofício, CARF, 1ª S, 3ª C, 1ª TO, j. 11/04/2018) (*grifo nosso*).

Contudo, em que pese o entendimento particular deste julgador, nos termos expostos, há de destacar-se que, o artigo 17, II da Lei nº 10.094/13 destaca que, havendo vício quanto à descrição dos fatos, o auto de infração haveria de ser considerado nulo por vício formal:

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**; (g.n)

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

Ademais, este e. Conselho de Recursos Fiscais, já decidira que quando as provas denotem método diferente da norma de lançamento, restaria caracterizada erro na descrição dos fatos, havendo de ser reconhecido o vício formal:

PROCESSO Nº 0543472016-4

ACÓRDÃO Nº 0151/2022

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: ATACADÃO CENTRAL DISTRIBUIÇÃO E VAREJO LTDA.



Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR4 DA SEFAZ - PATOS Autuante: ANTÔNIO GERVAL PEREIRA FURTADO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

PEDIDO PARA REALIZAÇÃO DE SUSTENTAÇÃO ORAL POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA - INDEFERIMENTO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - MOVIMENTAÇÃO DE ENTRADA E SAÍDA DE CRÉDITOS FISCAIS EXTRAAPURAÇÃO - VÍCIO FORMAL CONFIGURADO - NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO NULO - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- A possibilidade de realização de sustentação oral, nos termos do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, está restrita às hipóteses previstas nos incisos I e VII do seu artigo 75.

- A peça acusatória contendo lançamento tributário que apresenta falha na descrição da natureza da infração apresenta-se viciada em seu aspecto formal, insuscetível de correção nos próprios autos, devendo ser declarada nula, sem prejuízo de realização de novo feito fiscal, nos termos do artigo 18 da Lei nº 10.094/13.

Processo nº 1371492016-1

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: LOJAS RIACHUELO S.A

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

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

Autuante: MARCELO PIO DE SALES CHAVES

Relator: CONS.º LEONARDO DO EGITO PESSOA

PRELIMINAR DE NULIDADE – ACATADA EM PARTE. MULTA CONFISCATÓRIA – INCABÍVEL SUA ANÁLISE PELOS ÓRGÃOS JULGADORES. ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF.



DESCRIÇÃO IMPRECISA DOS FATOS. VÍCIO FORMAL CONFIGURADO – NULIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. INDICAÇÃO DE OPERAÇÕES COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS. AUSÊNCIA DE DÉBITO FISCAL DO IMPOSTO. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E/OU ISENTAS – DENÚNCIA NÃO COMPROVADA – REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. –

A auditoria laborou dentro dos limites previstos na Lei nº 6.379/96. Nos termos do artigo 55 da Lei nº 10.094/13, não cabe aos órgãos julgadores a competência para declarar inconstitucionalidade. - Constatou-se um equívoco cometido pela Fiscalização na descrição do fato gerador relativo à acusação de “Falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF”, o qual inquinou de vício formal a denúncia e acarretou, por essa razão, a sua nulidade, nos termos do que estabelece o artigo 17, II, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal. - Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o contribuinte que indica, como substituição tributária, isentas ou não tributadas pelo ICMS, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado. In casu, as provas apresentadas pela recorrente confirmaram a regularidade das operações relacionadas pela auditoria, o que fez sucumbir integralmente o crédito tributário originalmente lançado. (g. n.)

Neste sentido, ratifico o entendimento exarado pela primeira instância, a qual se manifestou pela existência de vício, onde recorro ao texto normativo dos arts. 15 e 16 da Lei nº 10.094/13, que evidencia a necessidade de nulidade da presente acusação, na hipótese de incorreções ou omissões que comprometam a natureza da infração, o que caracteriza a existência de vício formal na acusação, passível de novo procedimento fiscal, como se vê no texto normativo abaixo:

Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.



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.

Ressalte-se que, apesar do defeito da forma que comprometeu a acusação em epígrafe, a sentença de nulidade não decide em definitivo em favor do acusado. O que dela resulta é a absolvição do autuado da imputação que lhe é dirigida no libelo acusatório.

A consequência desse fato é a abertura de nova oportunidade para que a Fiscalização proceda à lavratura de outra peça acusatória que atenda às disposições regulamentares, nos termos do artigo 18 da Lei nº 10.094/13<sup>8</sup>.

Portanto, em vista das razões apresentadas, discordo do entendimento do nobre Conselheiro Relator, que entendeu pela nulidade por vício material, e mantenho a decisão de primeira instância, que entendeu, corretamente, pela nulidade por vício de forma da presente acusação.

Feitas as devidas correções, o crédito tributário efetivamente devido apresenta-se conforme tabela a seguir:

---

<sup>8</sup> **Art. 18.** Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Estadual do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.



DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO		AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
	INÍCIO	FIM	TRIBUTO (R\$)	MULTA (R\$)	TRIBUTO (R\$)	MULTA (R\$)	TRIBUTO (R\$)	MULTA (R\$)	TOTAL (R\$)
0016 - ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (Erro de Soma)	01/01/2012	31/01/2012	37.388,96	22.433,38	37.388,96	22.433,38	0,00	0,00	0,00
	01/02/2012	29/02/2012	17.827,41	10.696,45	17.827,41	10.696,45	0,00	0,00	0,00
	01/03/2012	31/03/2012	28.174,11	16.904,47	28.174,11	16.904,47	0,00	0,00	0,00
	01/04/2012	30/04/2012	6.492,11	3.895,27	6.492,11	3.895,27	0,00	0,00	0,00
	01/06/2012	30/06/2012	12.274,42	7.364,65	12.274,42	7.364,65	0,00	0,00	0,00
	01/08/2012	31/08/2012	3.300,92	1.980,55	3.300,92	1.980,55	0,00	0,00	0,00
	01/09/2012	30/09/2012	8.050,59	4.830,35	8.050,59	4.830,35	0,00	0,00	0,00
	01/10/2012	31/10/2012	11.513,86	6.908,32	11.513,86	6.908,32	0,00	0,00	0,00
	01/04/2013	30/04/2013	20.482,62	12.289,57	0,00	0,00	20.482,62	12.289,57	32.772,19
	01/05/2013	31/05/2013	45.457,77	27.274,66	0,00	0,00	45.457,77	27.274,66	72.732,43
01/06/2013	30/06/2013	8.472,08	5.083,25	0,00	0,00	8.472,08	5.083,25	13.555,33	
0392 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST	01/01/2013	30/06/2013	597.550,81	597.550,81	0,00	0,00	597.550,81	597.550,81	1.195.101,62
0036 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST (Contribuinte Substituído)	01/10/2016	31/10/2016	6.427,64	6.427,64	6.427,64	6.427,64	0,00	0,00	0,00
	01/11/2016	30/11/2016	3.473,09	3.473,09	3.473,09	3.473,09	0,00	0,00	0,00
	01/12/2016	31/12/2016	2.922,99	2.922,99	2.922,99	2.922,99	0,00	0,00	0,00
	01/01/2017	31/01/2017	141,02	141,02	141,02	141,02	0,00	0,00	0,00
01/04/2017	30/04/2017	20,16	20,16	20,16	20,16	0,00	0,00	0,00	
0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/10/2016	31/10/2016	6.058,60	3.029,30	6.058,60	3.029,30	0,00	0,00	0,00
	01/11/2016	30/11/2016	563,42	281,71	563,42	281,71	0,00	0,00	0,00
	01/03/2017	31/03/2017	34,02	17,01	34,02	17,01	0,00	0,00	0,00
	01/04/2017	30/04/2017	107,97	53,99	107,97	53,99	0,00	0,00	0,00
0253 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF	01/03/2012	31/03/2012	2.317,42	2.317,42	2.317,42	2.317,42	0,00	0,00	0,00
	01/09/2012	30/09/2012	2.413,58	2.413,58	2.413,58	2.413,58	0,00	0,00	0,00
	01/11/2012	30/11/2012	4.180,49	4.180,49	4.180,49	4.180,49	0,00	0,00	0,00
	01/12/2012	31/12/2012	14.570,80	14.570,80	14.570,80	14.570,80	0,00	0,00	0,00
	01/01/2013	31/01/2013	8.456,43	8.456,43	8.456,43	8.456,43	0,00	0,00	0,00
	01/03/2013	31/03/2013	20.753,46	20.753,46	20.753,46	20.753,46	0,00	0,00	0,00
	01/05/2013	31/05/2013	5.972,73	5.972,73	5.972,73	5.972,73	0,00	0,00	0,00
01/06/2013	30/06/2013	4.528,98	4.528,98	4.528,98	4.528,98	0,00	0,00	0,00	
0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/ MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL	01/01/2012	31/12/2012	280.867,19	210.650,39	280.867,19	210.650,39	0,00	0,00	0,00
	01/01/2013	30/06/2013	209.193,62	156.895,22	209.193,62	156.895,22	0,00	0,00	0,00
0344 - OMISSÃO DE VENDAS (OP. CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO)	01/01/2016	31/12/2016	15.417,19	15.417,19	15.417,19	15.417,19	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>			<b>1.385.406,46</b>	<b>1.179.735,33</b>	<b>713.443,18</b>	<b>537.537,04</b>	<b>671.963,28</b>	<b>642.198,29</b>	<b>1.314.161,57</b>



Por todo exposto,

**VOTO** pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu desprovemento, todavia, alterando de ofício a sentença prolatada na instância singular, e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002711/2017-02, lavrado em 14 de novembro de 2017, contra a empresa CAMPELO & PEREIRA LTDA (CCICMS: 16.127.020-4), declarando devido o crédito tributário, no montante de **R\$ 1.314.161,57 (hum milhão, trezentos e quatorze mil, cento e sessenta e um reais e cinquenta e sete centavos)**, sendo R\$ 671.963,28 (seiscentos e setenta e um mil, novecentos e sessenta e três reais e vinte e oito centavos) de Icms, por infringência ao art. 60, c/c art. 54, art. 55 e art. 106; art. 391, art. 399, todos do RICMS/PB e ainda os constantes da nota explicativa e R\$ 642.198,29 (seiscentos e quarenta e dois mil, cento e noventa e oito reais e vinte e nove centavos) de multas por infração, com fundamento no art. 82, incisos III e V, alínea “c”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevido, o montante de **R\$ 1.250.980,22 (hum milhão, duzentos e cinquenta mil, novecentos e oitenta reais e vinte e dois centavos)**, sendo R\$ 713.443,18 (setecentos e treze mil, quatrocentos e quarenta e três reais e dezoito centavos) de ICMS e R\$ 537.537,04 (quinhentos e trinta e sete mil, quinhentos e trinta e sete reais e quatro centavos) de multas por infração, pelas razões acima expendidas.

Reitero a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório, no tocante às acusações de “falta de recolhimento do Imposto Estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF” e “omissão de vendas – operação cartão de crédito e débito”, em função dos vícios formais indicados, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13, aplicando-se, ao caso, o prazo constante no art. 173, II, do CTN.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de janeiro de 2023.

Eduardo Silveira Frade  
Conselheiro Relator