

PROCESSO Nº 1381302018-5

ACÓRDÃO Nº 0318/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: ERNALDO SOARES DA SILVA

2ª Recorrente: ERNALDO SOARES DA SILVA

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR4 DA
SEFAZ - PATOS

Autuante: ROZIVALDO CAETANO LEITE

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS -
FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE
AQUISIÇÃO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - FALTA DE
RECOLHIMENTO DO ICMS - DENÚNCIA GENÉRICA -
NULIDADE - NOVO FEITO FISCAL - IMPOSSIBILIDADE -
APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DO MÉRITO -
AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE -
MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO
VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- *A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a ocorrência de compras efetuadas com receita de origem não comprovada, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB.*

- *A descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, comprometeu o lançamento em sua integralidade. In casu, considerando que, no período dos fatos geradores, o contribuinte estava enquadrado como Simples Nacional, o novo lançamento com base no levantamento da Conta Mercadoria não se evidencia eficaz, pois a referida técnica não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção juris tantum de omissão de receitas.*

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 desprovemento de ambos, para manter incólume a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº

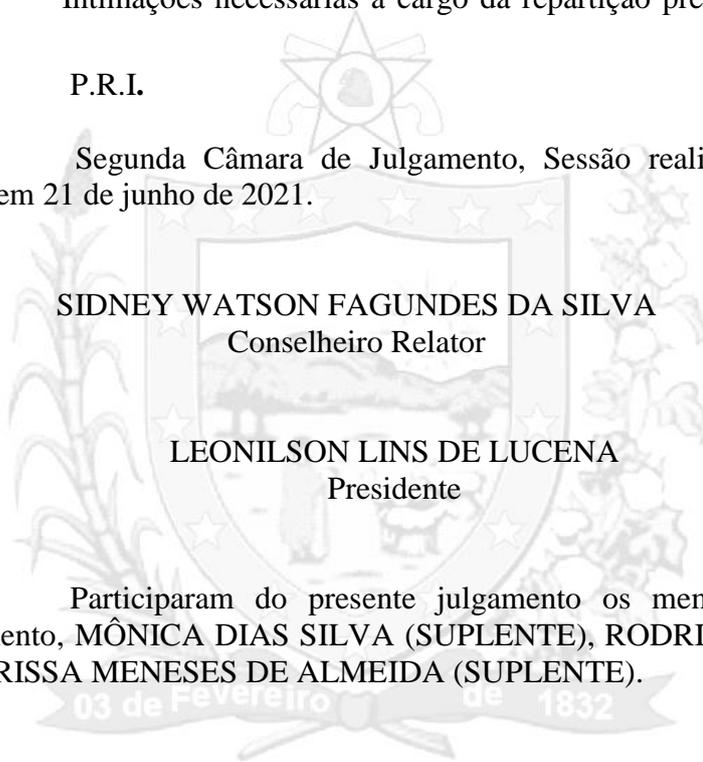
93300008.09.00001366/2018-70, lavrado em 10 de agosto de 2018 em desfavor da empresa ERNALDO SOARES DA SILVA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 37.024,06 (trinta e sete mil, vinte e quatro reais e seis centavos), sendo R\$ 18.512,03 (dezoito mil, quinhentos e doze reais e três centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 646, todos do RICMS/PB e R\$ 18.512,03 (dezoito mil, quinhentos e doze reais e três centavos) a título de multas por infração, com fulcro no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelada, por indevida, a quantia de R\$ 130.756,70 (cento e trinta mil, setecentos e cinquenta e seis reais e setenta centavos), sendo R\$ 65.378,35 (sessenta e cinco mil, trezentos e setenta e oito reais e trinta e cinco centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 21 de junho de 2021.



SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, MÔNICA DIAS SILVA (SUPLENTE), RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE).

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor

Processo nº 1381302018-5

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: ERNALDO SOARES DA SILVA

2ª Recorrente: ERNALDO SOARES DA SILVA

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR4 DA
SEFAZ - PATOS

Autuante: ROZIVALDO CAETANO LEITE

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS -
FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE
AQUISIÇÃO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - FALTA DE
RECOLHIMENTO DO ICMS - DENÚNCIA GENÉRICA -
NULIDADE - NOVO FEITO FISCAL - IMPOSSIBILIDADE -
APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DO MÉRITO -
AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE -
MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO
VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a ocorrência de compras efetuadas com receita de origem não comprovada, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB.

- A descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, comprometeu o lançamento em sua integralidade. In casu, considerando que, no período dos fatos geradores, o contribuinte estava enquadrado como Simples Nacional, o novo lançamento com base no levantamento da Conta Mercadoria não se evidencia eficaz, pois a referida técnica não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção juris tantum de omissão de receitas.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001366/2018-70, lavrado em 10 de agosto de 2018, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº

93300008.12.00001527/2018-86 denuncia a empresa ERNALDO SOARES DA SILVA, inscrição estadual nº 16.123.453-4, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa:

DEIXOU DE LANÇAR NOS LIVROS PRÓPRIOS VÁRIAS NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DURANTE OS EXERCÍCIOS DE 2014 E 2015.

0286 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

OMISSÃO DE VENDAS TRIBUTÁVEIS NO EXERCÍCIO DE 2013.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 106; 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 646, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 167.780,76 (cento e sessenta e sete mil, setecentos e oitenta reais e setenta e seis centavos), sendo R\$ 83.890,38 (oitenta e três mil, oitocentos e noventa reais e trinta e oito centavos) de ICMS e R\$ 83.890,38 (oitenta e três mil, oitocentos e noventa reais e trinta e oito centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 5 a 31 dos autos.

Depois de cientificada pessoalmente em 10 de agosto de 2018, a autuada, por intermédio de seus advogados, protocolou, em 6 de setembro de 2018, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Heitor Collett, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *verbis*:

NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NÃO LANÇADAS – OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – DENÚNCIA CONFIGURADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA – NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção legal de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, nos termos do artigo 646, IV, do RICMS/PB. Mantida a exação fiscal em decorrência de falta de provas capazes de ilidir a acusação imposta.

- Nulidade do ato de lançamento de “falta de pagamento do ICMS”, por falta de precisão no enquadramento legal infringido e falta de descrição do ato infracional cometido. Vício formal caracterizado. Porém, a nulidade abre a oportunidade de lavratura de novo libelo basilar, que atenda à legislação de regência.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Em observância ao que estabelece o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão.

Cientificada da sentença proferida pela instância *a quo* em 17 de dezembro de 2020, a autuada interpôs, em 13 de janeiro de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba advogando que:

- a) No que se refere à primeira acusação, a autoridade fiscal se limitou a citar o *caput* do artigo 646 do RICMS/PB. Ocorre que este dispositivo é genérico, sendo especificado e individualizado por meio de seus incisos;
- b) Foi o julgador fiscal que, em sua decisão, fez menção ao inciso IV do artigo 646 do RICMS/PB, inciso que não foi indicado no Auto de Infração;
- c) O auditor fiscal responsável pela autuação não sabe dizer se o que supostamente ocorreu foi a “aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas e/ou a prestação de serviços tributáveis”, o que (i) inviabiliza o exercício do contraditório e da ampla defesa do contribuinte; (ii) torna o crédito tributário incerto; (iii) afronta o disposto no artigo 142 do CTN e no artigo 41, VI, da Lei nº 10.094/13, por violação ao critério material da regra-matriz de incidência tributária; (iv) afronta o princípio da busca pela verdade real; e (v) viola o princípio *in dubio pro contribuinte*;
- d) No caso da segunda denúncia, a falta de precisão no enquadramento legal não se configura vício formal, mas sim material.

Com estas considerações, a recorrente requer:

- a) Que todas as intimações relativas ao processo em tela sejam endereçadas ao advogado Ricardo Regis de Brito, OAB/PB nº 19.492;
- b) Sejam acolhidas as teses formuladas e sustentadas no recurso voluntário para anular, por vício material, o Auto de Infração nº 93300008.09.00001366/2018-70.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

VOTO

Em apreciação nesta corte os recursos voluntário e de ofício interpostos contra a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001366/2018-70, por meio do qual a empresa ERNALDO SOARES DA SILVA está sendo acusada de haver cometido as seguintes infrações: *i*) falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios; e *ii*) falta de recolhimento do ICMS.

Passemos à análise individualizada das denúncias.

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS

A matéria em análise versa sobre a denúncia de aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto, irregularidade constatada pela fiscalização ao detectar a ausência de lançamento de diversas notas fiscais de aquisição nos livros próprios da empresa, nos meses de janeiro, março, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2014 e fevereiro, abril, junho e agosto de 2015 (*vide* planilha juntada às fls. 27 a 39).

Além de caracterizar descumprimento de obrigação acessória, a falta de escrituração de documentos fiscais de entradas pode ganhar contornos mais amplos. Isto porque a legislação tributária do Estado da Paraíba incluiu esta conduta no rol daquelas que autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido.

Vejam os que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB¹:

Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte

¹ Redações vigentes à época dos fatos.

em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

RICMS/PB:

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) suprimientos 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.

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. (g. n.)

Tal situação denota a ocorrência de operações de saídas sem emissão de documentos fiscais, em afronta ao disposto nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB:

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;

Para aqueles que incorrerem na conduta descrita nos artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, 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:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil;

A presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, contudo, é relativa, cabendo ao contribuinte a prova da sua improcedência, conforme prevê a parte final do *caput* do citado dispositivo.

No caso em apreço, observa-se que a defesa não produziu qualquer prova em seu favor, nem mesmo apontou qualquer inconsistência no levantamento realizado pela fiscalização.

A recorrente defende a nulidade dos lançamentos, afirmando, inicialmente, que o dispositivo indicado na inicial é genérico, não sendo suficiente para lhe garantir a ampla defesa e o contraditório.

Em que pesem os argumentos esposados pelo sujeito passivo, o fato é que, na forma como fora formalizada a denúncia, inexistiu qualquer dúvida quanto ao fato motivador do lançamento.

O arcabouço probatório, a descrição da infração, o conteúdo da nota explicativa e os dispositivos apontados como infringidos são suficientemente claros para delimitar os contornos da acusação, não deixando qualquer margem de incerteza quanto à conduta infracional que lhe é imputada.

De fato, o artigo 646 do RICMS/PB, a partir da alteração promovida pelo artigo 1º do Decreto nº 33.047/12, passou a disciplinar, por meio de incisos, as situações anteriormente descritas em seu *caput*.

Na situação em exame, ainda que a autoridade fazendária não tenha indicado, expressamente, o inciso que está vinculado à falta de lançamento de notas fiscais, tal fato não prejudica o lançamento. Isto porque, nos moldes como fora delineada a acusação, não se requer do hermeneuta maiores esforços interpretativos para compreender do que se trata a denúncia. Mais ainda, o conteúdo probatório também faz referência clara à conduta infracional, não havendo qualquer inconsistência entre a descrição da infração, o teor da nota explicativa a ela associada e as provas anexadas aos autos.

Sendo assim, a falta de referência ao inciso do artigo 646 do RICMS/PB, por si só, não é motivo para que seja declarada a nulidade dos lançamentos, pois, conforme demonstrado, sendo o inciso parte integrante do artigo destacado na peça acusatória e estando presentes todos os elementos necessários para garantir a ampla defesa e o contraditório, não há que se falar em prejuízo à defesa do administrado.

Considerando a ausência de demonstração de efetivo prejuízo suportado pela recorrente, o caso requer a aplicação do princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo), de larga aplicação jurisprudencial. Nesse sentido:

STJ - RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS RHC 57729 MA 2015/0064757-5 (STJ)

Ementa: PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. HOMICÍDIO QUALIFICADO. NULIDADE. DEFENSOR DATIVO NOMEADO. SUBSTITUIÇÃO POR OUTRO DEFENSOR DATIVO INTIMAÇÃO DO ACUSADO. NÃO OCORRÊNCIA. **PREJUÍZO NÃO DEMONSTRADO. PRINCÍPIO DO PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. FLAGRANTE ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.**

1. Segundo a legislação em vigor, é imprescindível, quando se trata de nulidade de ato processual, a demonstração do **prejuízo** sofrido, em consonância com o princípio **pas de nullité sans grief**, consagrado no art. 563 do Código de Processo Penal, verbis: "Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar **prejuízo** para a acusação ou para a defesa". 2. Inexiste manifesta ilegalidade, in casu, pois não há falar em nulidade em razão da ausência de intimação do acusado, diante da substituição de um defensor dativo por outro patrono também nomeado pelo juízo. 3. Não há motivo para considerar indefeso réu, o qual foi assistido durante a instrução criminal por Defensor Dativo que atuou em todos os atos processuais, tendo em vista que houve apresentação de defesa prévia, comparecimento nas audiências e oferecimento de alegações finais, tendo havido, inclusive, pleito pela absolvição. 4. Recurso não provido.

Mostrando-se alinhado a este entendimento, o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba vem se posicionando nos seguintes termos:

Acórdão nº 448/2015

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ATINENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. PRELIMINAR. AFASTADA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

A devida compreensão, pela defesa, dos fatos que lhe foram imputados, não configura o cerceamento de defesa, *pas de nullité sans grief*. A cobrança do ICMS sobre os serviços de comunicação, objeto da autuação, está prevista no Convênio 69/98. O advento de Lei nova mais benéfica ao contribuinte acarretou a sucumbência de parte do crédito tributário.

No que se refere à suposta dúvida quanto à materialidade da infração, importa reprisarmos que a denúncia fora consignada nos seguintes termos:

“0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.” (g. n.)

A tese apresentada pela defesa visa demonstrar que a fiscalização não afirma, com segurança, se houve “saídas pretéritas de mercadorias tributáveis” ou “prestações de serviços tributáveis” sem o pagamento do imposto devido.

Ao consignar as conjunções “e” (coordenativa aditiva) e “ou” (coordenativa alternativa) na descrição da infração, resta demonstrado que ambas as situações estão contempladas na acusação, sendo possível aplicá-la em três casos: (i) saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, exclusivamente; (ii) prestações de serviços tributáveis, exclusivamente; e (iii) as duas situações cumulativamente.

Na situação ora em exame, constata-se que o que se busca tributar são as operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, vez que a recorrente, conforme consta expressamente no recurso voluntário às fls. 72, *“atua especificamente no comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – minimercados, mercearias e armazéns, conforme Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE nº 4712-1/00) de registro da empresa.”*

Neste norte, não se vislumbra (i) prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa; (ii) incerteza quanto ao crédito tributário; (iii) afronta ao artigo 142 do CTN ou ao artigo 41, VI, da Lei nº 10.094/13; (iv) violação ao princípio da verdade real; ou (v) afronta ao princípio *in dubio pro contribuinte*.

Por todo o exposto, cabe-nos ratificar, em sua integralidade, os termos da decisão singular.

0286 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS

Ao discorrer sobre a segunda denúncia, o ilustre julgador singular decidiu pela nulidade, por vício formal, do lançamento, entendendo que a acusação fora descrita de forma genérica e que *“a exatidão no enquadramento legal e a perfeita descrição do ato infracional é da própria essência do auto de infração”*.

Sendo assim, registrou a possibilidade de refazimento do feito fiscal, observando-se o prazo estabelecido no artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.

Em sua peça recursal, o contribuinte defende que não se trata de nulidade formal, vez que o vício estaria intrinsecamente relacionado à essência/conteúdo da relação jurídico-tributária, não se constituindo, portanto, um simples vício no instrumento de formalização do crédito tributário.

Com efeito, a descrição genérica do fato infringente, assim como a falta de elementos que possibilitem o acusado extrair as informações necessárias para compreender, de forma plena, a acusação que pesa contra si, são inadmissíveis em um lançamento de ofício e, *ipso facto*, não deve ser reconhecido como válido no Direito Tributário. O direito ao contraditório e à ampla defesa só pode ser exercido em sua totalidade quando, ao sujeito passivo, é dada a possibilidade de saber, com segurança, de que está sendo acusado.

A anulação do Auto de Infração por violação ao Princípio Constitucional do Devido Processo Legal, do qual derivam os seus consectários lógicos: Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, em virtude da ausência de elementos que possibilitem o entendimento acerca da acusação que está sendo imputada ao denunciado, é medida que se impõe como forma de buscar a justiça fiscal.

Conforme já relatado, a denúncia apresentada trata de FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.

Sendo assim, da maneira como fora elaborada, a acusação se evidencia genérica.

A indicação exclusiva do artigo 106 do RICMS/PB como dispositivo violado, por sua vez, também contribuiu para deixar dúvidas quanto à natureza da conduta infracional evidenciada pela auditoria, vez que a matéria disciplinada pelo dispositivo elencado se limita aos prazos para recolhimento. E não poderia ser diferente, vez que o artigo 106 é parte integrante da Seção IV do RICMS/PB (Dos Prazos de Recolhimento).

Embora possam os atos administrativos anulados, tanto por vício material quanto por vício de forma, ser refeitos e convalidados, o prazo de cinco anos prescrito no art. 173, II, do CTN², refere-se, tão-somente, ao *vício de forma*, não podendo ser aplicado na hipótese de uma decisão definitiva que houver anulado, por vício de competência, o lançamento anteriormente efetuado.

Sobre a matéria, convém observamos a ementa do Parecer PGFN/CAT N° 278/2014:

PARECER PGFN/CAT N° 278/2014

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei n° 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6°, 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.

² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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 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.

No caso dos autos, observa-se que, independentemente da natureza do vício, os efeitos serão os mesmos. Explico.

Observa-se, às fls. 10, que o agente fazendário procedeu ao levantamento da Conta Mercadorias do exercício de 2013 e que o valor do ICMS a recolher indicado no referido procedimento é exatamente o mesmo que fora lançado na inicial.

Na nota explicativa relativa à infração em questão, encontra-se estampada a seguinte redação:

“OMISSÃO DE VENDAS TRIBUTÁVEIS NO EXERCÍCIO DE 2013.”

De pronto, é possível concluir que o que se pretendia acusar era a falta de recolhimento do ICMS com base na presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis identificadas por meio da Conta Mercadorias – Lucro Presumido.

Ocorre que, no período do fato gerador, o contribuinte estava enquadrado como Simples Nacional, conforme atesta o extrato da consulta ao Sistema ATF da SEFAZ/PB abaixo reproduzido:

Início	Término	Razão social	Situação cadastral	Natureza jurídica	Tipo de estabelecimento	Tipo de unidade	Regime de apuração	Município
12/05/1999	01/01/2002	ERNALDO SOARES DA SILVA	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	ESTIMAT.FIXO	PATOS
01/01/2002	01/07/2007	ERNALDO SOARES DA SILVA	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	FONTE	PATOS
01/07/2007	01/01/2016	ERNALDO SOARES DA SILVA	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	PATOS
01/01/2016	01/01/2018	ERNALDO SOARES DA SILVA	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	NORMAL	PATOS
01/01/2018	01/01/2020	ERNALDO SOARES DA SILVA	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	PATOS
01/01/2020	---	ERNALDO SOARES DA SILVA	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	NORMAL	PATOS

Repiso que a acusação descrita no Auto de Infração teve, como fato motivador, a identificação de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, detectadas pela fiscalização quando do levantamento da Conta Mercadorias relativa ao exercício de 2013.

Pois bem. A Lei Complementar nº 123/06, em seu artigo 13, § 1º, “f”, determina que, nas operações ou prestações desacobertadas de documento fiscal (omissão de receitas), seja aplicada a legislação tributária atribuída às demais pessoas jurídicas. Senão vejamos:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; (g. n.)

O comando insculpido no dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas quanto à necessidade de deslocamento da sistemática de apuração do ICMS para o regime geral quando o contribuinte, enquadrado como Simples Nacional, realiza quaisquer das condutas descritas no inciso XIII do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006.

Não obstante o fato de restar demonstrada a possibilidade de se exigir, de contribuinte enquadrado como Simples Nacional, ICMS em razão de omissão de receitas, vislumbro, no caso em tela, uma questão de essencial relevância que prejudicou o lançamento em sua integralidade, a saber: a técnica aplicada.

Imperativo salientarmos mais uma vez que o que se está a discutir não é a omissão em si, mas a técnica da Conta Mercadorias para contribuinte do Simples Nacional, pelo fato de a LC nº 123/06 se mostrar incompatível com o procedimento realizado pela auditoria.

Em tempo: para os demais contribuintes, a técnica revela-se plenamente eficaz, apropriada e dotada de validade jurídica para embasar a acusação. O alcance deste entendimento é, portanto, hermético, não autorizando ampliações para situações outras.

Noutras palavras, o que se está a buscar é a compatibilização da legislação estadual com a Lei Complementar nº 123/06.

Assim como recorreremos à lei especial para justificar a possibilidade de aplicação da legislação afeta às demais pessoas jurídicas para os casos de omissão de receitas, também o fazemos para sustentar a imprestabilidade da técnica utilizada (Conta Mercadorias) para dar arrimo à acusação em comento.

É cediço que a LC nº 123/06 instituiu tratamento diferenciado para os contribuintes que se amoldarem às condições nela estabelecidas e fizerem opção por este regime diferenciado. Neste norte, a partir da inclusão do contribuinte na sistemática do Simples Nacional, o regramento especial passa a produzir efeitos para o sujeito passivo, assim como para o Fisco. Não se quer dizer com isso que os demais normativos não lhe sejam aplicáveis. O que se afirma é que se deve observar se a norma se harmoniza com a LC nº 123/06.

Posto de outra forma - e já adentrando no caso concreto -, para que se possa validar o procedimento fiscal que resultou na identificação de omissão de receitas, faz-se mister analisarmos se os procedimentos da Conta Mercadorias são compatíveis com o regramento especial.

O RICMS/PB, em seu artigo 643, §§ 3º e § 4º, disciplina que, no exame da escrita fiscal de contribuinte que não mantenha escrituração contábil regular devidamente registrada na Junta Comercial, para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados, **onde couberem**, os seguintes procedimentos:

- a) Elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e no final do período fiscalizado;

- b) Levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24.

Ao dispor acerca deste último procedimento, o RICMS/PB, ao estabelecer percentual (30%) a ser acrescido ao Custo de Mercadorias Vendidas, mostra-se claramente em dissonância com a sistemática estabelecida pela LC nº 123/06.

O contribuinte enquadrado como Simples Nacional recolhe o tributo devido sobre o seu faturamento, em observância ao que estabelece o artigo 18, § 3º, da LC nº 123/06:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do caput e dos §§ 1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

Assim, o contribuinte que apura e recolhe o tributo com base nos dispositivos acima reproduzidos, estará em situação regular quanto à obrigação principal, à luz da LC nº 123/06.

O contribuinte enquadrado como Simples Nacional, como já demonstrado, possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas.

Na LC nº 123/06, não há qualquer exigência neste sentido para fins de tributação. Apenas no inciso X do seu artigo 29 consta uma referência ao lucro bruto – ainda que de forma indireta -, contudo para efeito de exclusão do regime.

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

X – for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses

justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

Somente depois de excluído do Simples Nacional, o Fisco está autorizado a lançar mão da Conta Mercadorias – Lucro Presumido para aqueles que não detenham escrita contábil, o que não implica dizer que o contribuinte, enquanto enquadrado na sistemática da LC nº 123/06, esteja “blindado”. A fiscalização tem o poder-dever de verificar a regularidade das operações do contribuinte, utilizando-se, para tanto, dos demais recursos de que dispõe para cumprir o seu mister.

Registre-se que este entendimento vem sendo adotado pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba.

Diante destes fundamentos e em observância à jurisprudência desta corte e aos princípios da primazia do mérito e da economia processual, reformo a decisão singular e declaro improcedente o crédito tributário lançado a título de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias.

Diante deste cenário, o crédito tributário efetivamente devido pela recorrente apresenta-se conforme demonstrado na tabela a seguir:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO (R\$)
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	jan/14	882,94	882,94	0,00	0,00	882,94	882,94	1.765,88
	mar/14	272,76	272,76	0,00	0,00	272,76	272,76	545,52
	jun/14	361,97	361,97	0,00	0,00	361,97	361,97	723,94
	jul/14	143,62	143,62	0,00	0,00	143,62	143,62	287,24
	ago/14	918,56	918,56	0,00	0,00	918,56	918,56	1.837,12
	set/14	397,99	397,99	0,00	0,00	397,99	397,99	795,98
	out/14	36,31	36,31	0,00	0,00	36,31	36,31	72,62
	dez/14	43,86	43,86	0,00	0,00	43,86	43,86	87,72
	fev/15	551,33	551,33	0,00	0,00	551,33	551,33	1.102,66
	abr/15	3.075,39	3.075,39	0,00	0,00	3.075,39	3.075,39	6.150,78
	jun/15	218,55	218,55	0,00	0,00	218,55	218,55	437,10
	ago/15	11.608,75	11.608,75	0,00	0,00	11.608,75	11.608,75	23.217,50
0286 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/01/2013 a 31/12/2013	65.378,35	65.378,35	65.378,35	65.378,35	0,00	0,00	0,00
TOTAIS (R\$)		83.890,38	83.890,38	65.378,35	65.378,35	18.512,03	18.512,03	37.024,06

Quanto ao pedido para que as intimações sejam endereçadas ao patrono da recorrente, destacamos que, aos contribuintes que não mais se encontrem com inscrição estadual ativa, a Lei nº 10.094/13, em seu artigo 11, § 10, atribui ao sócio administrador da

empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS a prerrogativa de indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes ao processo do qual seja parte.

Art. 11. Far-se-á a intimação:

(...)

II - por via postal, com Aviso de Recebimento (AR), encaminhado ao domicílio tributário do sujeito passivo, observados os §§ 2º, 9º e 10 deste artigo;

(...)

§ 9º Para efeitos do disposto no inciso II do “caput” deste artigo, a intimação, quando o sujeito passivo não estiver com sua inscrição ativa perante o Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado, deverá ser realizada:

I - no endereço do sócio administrador da empresa;

II - no endereço do representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS, caso a pessoa jurídica não tenha sócio administrador;

III - por edital, publicado no Diário Oficial Eletrônico - DOe-SER, no caso de devolução do Aviso de Recebimento (AR) sem lograr êxito na entrega da intimação, nos termos dos incisos I e II deste parágrafo.

Acrescido o § 10 ao art. 11 pela alínea “a” do inciso II do art. 5º da Lei nº 11.247/18 - DOE de 14.12.18. OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019.

§ 10. Para efeitos do § 9º e em caso de endereço desatualizado no CCICMS/PB, fica facultado ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes a este Processo. (g. n.)

Em consulta ao Sistema ATF da SEFAZ/PB, constatamos que o contribuinte possui inscrição estadual ativa, motivo pelo qual não se mostra aplicável o disposto no § 10 do artigo 11 da Lei nº 10.094/13.

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 de ambos, para manter incólume a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001366/2018-70, lavrado em 10 de agosto de 2018 em desfavor da empresa ERNALDO SOARES DA SILVA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 37.024,06 (trinta e sete mil, vinte e quatro reais e seis centavos), sendo R\$ 18.512,03 (dezoito mil, quinhentos e doze reais e três centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 646, todos do

RICMS/PB e R\$ 18.512,03 (dezoito mil, quinhentos e doze reais e três centavos) a título de multas por infração, com fulcro no artigo 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelada, por indevida, a quantia de R\$ 130.756,70 (cento e trinta mil, setecentos e cinquenta e seis reais e setenta centavos), sendo R\$ 65.378,35 (sessenta e cinco mil, trezentos e setenta e oito reais e trinta e cinco centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração.

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

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 21 de junho de 2021.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator

