



PROCESSO Nº 1942582020-1

ACÓRDÃO Nº 043/2024

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: N. CLAUDINO & CIA LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR5 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAJAZEIRAS.

Autuante: ROBERTA DO MONTE GOMES

Relator: CONSº. JOSE VALDEMIR DA SILVA

PRELIMINARES. NULIDADES. REJEITADAS. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO DE ICMS. PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DENUNCIA COMPROVADA EM PARTE. MULTA APLICADA - REDUÇÃO - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO SINGULAR - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais essenciais à sua lavratura, visto que são trazidos de forma particularizada.
- Não se configura cerceamento de defesa quando estão presentes, nos autos, todos os elementos necessários para garantir o direito ao contraditório e à ampla defesa por parte do contribuinte.
- A saída de mercadorias tributáveis abaixo do custo de aquisição (Prejuízo Bruto), obriga o contribuinte a efetuar o estorno dos créditos na proporção da redução verificada, em obediência ao Princípio da Não Cumulatividade do ICMS.
- Redução das penalidades em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em observância ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

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 voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*. Entretanto, com fulcro nos princípios da oficialidade e da retroatividade benigna, altero, quanto aos valores, a sentença exarada na instância



monocrática, para julgar **parcialmente procedente** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **933.00008.09.00002398/2020-08**, lavrado em 28/12/2020 contra a empresa **N. CLAUDINO & CIA LTDA.**, inscrita no CCICMS nº 16.017.384-1, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 2.144.287,30** (dois milhões cento e quarenta e quatro mil, duzentos e oitenta e sete reais e trinta centavos), sendo **R\$ 1.225.307,03** (um milhão, duzentos e vinte e cinco mil, trezentos e sete reais e três centavos), de ICMS, por infringência ao artigo 85, III, do RICMS/PB e **R\$ 918.980,27** (novecentos e dezoito mil, novecentos e oitenta reais e vinte e sete centavos) de multa por infração arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Cancelo o montante de R\$ 306.326,76 (trezentos e seis mil, trezentos e vinte e seis reais e setenta e seis centavos) de multa por infração, pelas razões acima expostas.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 30 de janeiro de 2024.

JOSÉ VALDEMIR DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, EDUARDO SILVEIRA FRADE, HEITOR COLLETT, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 1942582020-1

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: N. CLAUDINO & CIA LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR5 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - CAJAZEIRAS.

Autuante: ROBERTA DO MONTE GOMES

Relator: CONSº. JOSE VALDEMIR DA SILVA

PRELIMINARES. NULIDADES. REJEITADAS. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO DE ICMS. PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DENUNCIA COMPROVADA EM PARTE. MULTA APLICADA - REDUÇÃO - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO SINGULAR - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais essenciais à sua lavratura, visto que são trazidos de forma particularizada.

- Não se configura cerceamento de defesa quando estão presentes, nos autos, todos os elementos necessários para garantir o direito ao contraditório e à ampla defesa por parte do contribuinte.

- A saída de mercadorias tributáveis abaixo do custo de aquisição (Prejuízo Bruto), obriga o contribuinte a efetuar o estorno dos créditos na proporção da redução verificada, em obediência ao Princípio da Não Cumulatividade do ICMS.

- Redução das penalidades em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em observância ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

RELATÓRIO

A presente demanda teve início através do o Auto de Infração de Estabelecimento nº. **93300008.09.00002398/2020-08**, lavrado em 28/12/2020, em desfavor da empresa **N.CLAUDINO & CIA LTDA**, inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.017.384-1, no qual o sujeito passivo é acusado de ter cometido a seguinte infração:

0063 – FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto



estadual por não ter efetuado o estorno de crédito fiscal, utilizado indevidamente, relativo às saídas de mercadorias tributáveis abaixo do valor de aquisição (prejuízo bruto em mercadorias)

Nota Explicativa: FEITO O LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS FOI DETECTADA A FALTA DE ESTORNO DO ICMS EM DECORRENCIA DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS TEREM SIDO INFERIORES AO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS. EXERCÍCIO 2015 – FALTA DE ESTORNO DE R\$. 1.140.141,16, APÓS A RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE RESULTOU A DIFERENÇA DE ICMS DE R\$ 821.844,53, EXERCÍCIO 2016 – FALTA DE ESTORNO DE R\$ 1.633.493,52, APÓS A RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE RESULTOU A DIFERENÇA DE ICMS DE R\$ 403.462,50, DMEONSTRATIVOS EM ANEXO AO PRESENTE PROCESSO.

Em decorrência destes fatos, o Representante Fazendário lançou, de ofício, um crédito tributário no valor total de **R\$ 2.450.614,06** (dois milhões, quatrocento e cinquenta mil, seiscentos e quatorze reais e seis centavos), sendo **R\$ 1.225.307,03** (um milhão, duzentos e vinte e cinco mil, trezentos e sete reais e três centavos), de ICMS, por infringência ao artigo 85, II, do RICMS/PB e **R\$ 1.225.307,03** a título de multa por infração arremada no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ciente da ação fiscal via DT-e, em 29/12/2020, mediante acesso promovido pelo sócio Administrador João Leone Claudino Pinheiro (fl.9), a autuada por intermédio seus advogados, devidamente habilitados, protocolou Impugnação tempestiva em 27/01/2021, por meio da qual, alega em síntese o seguinte:

- que preliminarmente, parte do crédito tributário constituído se encontra alcançado pela decadência tributária, nos termos do art. 150, §4º do CTN, visto decorrer de lançamento sobre o período de janeiro a dezembro de 2015, quando a ciência se consolidou em 29/12/2020, ou seja, em período fulminado pelo prazo decadencial;
- que o auto de infração está eivado de vícios o que motiva sua nulidade diante da falta de clareza no procedimento fiscal, no que tange ao cálculo do CMV, não ser inteligível, maculando o lançamento de ofício por não respeitar os princípios do contraditório e da ampla defesa, citando exemplo de decisões administrativas de matéria com temas afins;
- que, no Mérito, deve ser decretada a improcedência da exigência fiscal, uma vez que o procedimento fiscal não considerada na conta mercadorias dos exercícios de 2015 e 2016, inviabilizando o cálculo do custo das mercadorias vendidas;



- que o procedimento fiscal não considerou as alterações das operações fiscais no tocante a classificação dos produtos pela sistemática de substituição tributária, conforme parcelamento da Notificação nº 0067546/2020;

Pelo exposto, a Impugnante espera o acolhimento de sua defesa, com acatamento e provimento pela insubsistência do auto de infração.

Depois de conclusos (fl.217), os autos foram remetidos para a Gerência Executiva de Julgamento de Recursos Fiscais – GEJUP, ocasião na qual foi distribuído ao julgador fiscal João Lincoln Diniz Borges, que decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da ementa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. NULIDADE DESCABIDA. DECADENCIA INEXISTENTE. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO DE ICMS. PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DENÚNCIA COMPROVADA.

- Na há nulidade do lançamento fiscal quando nele estão presentes todas as formalidades exigidas pela legislação de regência, com procedimento fiscal procedida consoante às cautelas da lei, não havendo casos de nulidade de que tratam os artigos 14 a 16,III, da Lei nº 10.094/13, diante do atendimento aos requisitos formais, essenciais à validade, oportunizando-se ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo.

- - A ocorrência de prejuízo bruto, é verificada através do levantamento da Conta Mercadoria, quando as vendas de mercadorias tributáveis apontam um crédito total inferior ao Custo das Mercadorias Vendidas, impondo, pelo princípio da não cumulatividade, há obrigatoriedade de o contribuinte estornar o excesso de crédito apropriado na mesma proporção do prejuízo bruto, na forma prevista pela legislação de regência, onde decorrido a devida reconstituição da conta corrente de ICMS com saldo devedor apurado, comprovou a falta de recolhimento de ICMS devido.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, via do DT-e, em 18/10/2021 (fl.65), a autuada por intermédio seus advogados, devidamente constituídos, protocolou recurso voluntário em 16/11/2021(fl.67 a 85), por meio do qual



reapresenta as teses de defesa contidas em sua impugnação, porém, com mais ênfase e, ao final, reitera:

PRELIMINARMENTE

- Nulidade da decisão de primeira instancia por ausência de fundamentação/motivação;
- nulidade do procedimento fiscal, exaurimento do prazo para encerramento do trabalho da fiscalização;
- decadência fatos geradores compreendidos entre 01/01/2015 a 27/12/2015, art. 150,§4º, do CTN;
- Nulidade do auto de infração ante a falta de clareza, cerceamento do direito de defesa.
- da inexistência de operações de saída praticadas pela recorrente sujeitas s tributação do ICMS, Ação Direta de constitucionalidade nº 49, STF;

NO MÉRITO

- da insubsistência dos cálculos do auto de infração;

Ao final requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para:

- Declarar a Anulação da decisão recorrida, e, conseqüentemente a improcedência do auto de infração.

Ato contínuo, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora e distribuídos a este Relator, segundo critério regimental previsto para apreciação e julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

Trata-se de recurso voluntário, interposto contra a decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002398/2020-08**, lavrado em desfavor da empresa **N. CLAUDINO & CIA. LTDA**, que visa exigir o crédito tributário relatado.

Inicialmente, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo prevista na Lei n. 10.094/2013.



Convém destacarmos que está perfeitamente determinada a natureza da infração e a pessoa do infrator, os dispositivos legais infringidos como também a norma legal que impõe as sanções aplicadas, por isso o auto de infração ora combatido não recai em nenhuma das hipóteses de nulidade prevista no artigo 17 da Lei nº 10.094/2013 nem fere o art. 142 do Código Tributário Nacional:

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.

CTN

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

PRELIMINARMENTE

1.1-ARGUIÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA, EM FACE DA AUSENCIA DE MOTIVAÇÃO/FUNDAMENTAÇÃO.

No tocante ao argumento da recorrente que reside na nulidade da sentença de primeira instância por ausência de enfrentamento de algumas das alegações trazidas pela recorrente em sua peça recursal, convém destacar que a Lei nº 10.094/2013 estabeleceu em seu art. 75 os elementos essenciais da decisão monocrática e do Acórdão, determinando que o *decisum* apresente a seguinte estrutura:

Art. 75. A decisão de primeira instância conterá:

I - o relatório, que será uma síntese do processo, devendo mencionar:

a) a qualificação do autuado;

b) os fundamentos do auto de infração;

c) os fundamentos da impugnação;

II - os fundamentos de fato e de direito;

III - a indicação dos dispositivos legais aplicados;

IV - a quantia devida, as penalidades impostas e os tributos exigíveis, quando for o caso;

V - a conclusão;



- VI - a ordem de intimação;
- VII - recurso de ofício para instância superior, quando for o caso.

É evidente que a interpretação do dispositivo não pode ser realizada de forma isolada, desconsiderando todos as outras determinações contidas no sistema normativo, como os princípios constitucionais da eficiência (caput do art. 37), razoável duração do processo e celeridade (inciso LXXVIII do art. 5º)¹ da administração pública, pois, a depender do caminho trilhado, poderá ser impactado o funcionamento da máquina pública.

Pois bem, após a vigência do Código de Processo Civil de 2015, a questão da fundamentação das decisões judiciais também foi enfrentada nos Tribunais Superiores, sendo investigado o alcance do inciso IV do § 1º do art. 489, in verbis:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

¹ Art. 5º...

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

(...)

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:



IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé. (grifos acrescidos).

É relevante notar que o inciso IV do § 1º do art. 489 do Código de Processo Civil impõe a necessidade de enfrentamento pelo julgador dos argumentos que possuam aptidão para infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Ora, se no âmbito judicial tal posicionamento é válido, é legítimo concluir que tal premissa deve ser adotada também na esfera administrativa, até mesmo pelo simples motivo de não existir determinação legal que exija que todos os pontos sejam abordados, mas os fundamentos de fato e de direito que influenciaram o resultado do julgamento.

Neste sentido, o julgador singular firmou seu entendimento com as provas constantes dos autos, inclusive as produzidas pela recorrente, analisando-as e emitindo as fundamentações que entendeu pertinente para o reconhecimento da procedência do lançamento.

Da instrução processual, infere-se que o contribuinte compreendeu a acusação e, buscando desconstituir o crédito tributário, apresentou argumentos e provas visando desconstituir a materialidade da relação obrigacional, permitindo à instância de julgamento a avaliação acerca do procedimento adotado pela fiscalização.

Assim, considerando que o procedimento adotado não gerou prejuízo à defesa da recorrente e que a relação obrigacional tributária se encontra delimitada, com apresentação da natureza da infração e a comprovação de sua materialidade, não deve ser acatada a preliminar suscitada.

1.2- DA DECADÊNCIA

Quanto a decadência, como bem destacou o julgador singular em seu *decisum* de lançamento sobre obrigações apuradas de janeiro a dezembro de 2015, a



impugnante alega que o crédito tributário lançado no Auto de Infração em exame não mais pode ser exigido pelo Fisco, por força do que dispõe o artigo 150, §4º, do CTN.

Neste contexto, se faz necessário tecer algumas considerações iniciais acerca do tema da decadência, donde, como se sabe, o Código Tributário Nacional – CTN estabelece, como regra geral, que o direito a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pelo lançamento, extingue-se em até 5(cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo encontra-se inserido no artigo 173, I, da norma geral tributária, que abaixo transcrevemos:

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

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tal redação foi recepcionada pela legislação tributária estadual, a exemplo do artigo 23 da Lei nº 10.094/13, infra:

Art. 23. O direito de constituir o crédito tributário *extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.*

No caso concreto, vislumbra-se uma acusação de “**falta de estorno de crédito (prejuízo bruto)**”, que possui limitador de lançamento sobre o prisma temporal do art. 150, §4º, do CTN no tocante ao exercício 2015, que tem o encerramento do ciclo do lançamento apenas em 31/12/2020. Destarte, a ciência do auto de infração ocorreu em 29/12/2020, portanto, dentro do prazo legal para sua constituição.

Nesta toada, verifico que não se opera a decadência nos lançamentos fiscais por se reportar ao período ainda tempestivo para lançamento, descabendo a tese de que o crédito tributário sobre o exercício de 2015 estaria sem amparo de constituição.

Por sua vez, faz-se importante consignar que essa matéria foi objeto de Súmula por este Colendo Conselho de Recursos Fiscais - CRF-PB, formalizada pela Portaria nº 00311/2019/SEFAZ, publicada no Diário Oficial Eletrônico da SEFAZ nº 950, em 19/11/2019. Veja-se:

DECADÊNCIA

SÚMULA 01 - Quando não houver declaração de débito, o prazo decadencial, para o Fisco constituir o crédito tributário, conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos de lançamento por homologação (Acórdãos n°s: 025/2018; 228/2019; 245/2019; 357/2019; 29/2019; 365/2019).

Denota-se, portanto, que a decisão recorrida não merece qualquer modificação, vez que a análise quanto à decadência foi realizada em total observância ao que preconiza a legislação de regência.



**1.3 - DA NULIDADE FALTA DE CLAREZA DO AUTO DE INFRAÇÃO.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Em sua peça recursal, a acusada alega que teve seu direito de defesa cerceado, sob o fundamento de que o Auto de Infração descreve os fatos infracionais de forma imprecisa. Assim, de acordo com a denunciada, o Auto de Infração deve ser declarado nulo, vez que fora lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios, em especial os estabelecidos nos incisos II e III do artigo 17 da Lei nº 10.094/13:

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:

(...)

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

A indicação genérica do fato infringente, assim como a carência de dados que possibilitem o contribuinte extrair as informações necessárias para compreender, de forma plena a acusação que pesa contra si, são inadmissíveis em um lançamento de ofício e, portanto, não devem ser reconhecidas como válidas 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.

No caso em apreço, é fácil perceber que a autoridade fiscal delimitou corretamente a matéria tributável, deixando patentes as inconsistências por ela evidenciadas.

As descrições das irregularidades não deixam qualquer margem de dúvidas acerca dos fatos que motivaram a autuação, fatos estes que serão devidamente esmiuçados quando do enfrentamento do mérito.

Com relação aos dispositivos legais infringidos, também não se vislumbra qualquer imperfeição na eleição por parte da autoridade responsável pelo lançamento, demonstrando total correlação com os eventos que ensejaram as autuações.

Noutras palavras, o Auto de Infração foi lavrado de forma a garantir, ao sujeito passivo, condições de exercer seu direito de defesa de forma plena, estando a matéria tributável devidamente delimitada, não havendo que se falar em ausência de quaisquer dos requisitos essenciais estabelecidos na legislação de regência.

Em que pesem os argumentos esposados pela autuada com vistas ao reconhecimento de que as denúncias teriam sido formuladas de forma a prejudicar o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, o fato é que as acusações são precisas e totalmente inteligíveis.



Assim, acosto-me a instância prima, reitero que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis às matérias objeto dessa lide, e ainda, foi ofertada ao contribuinte oportunidade para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

1.4. NULIDADE – AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO SOBRE PRORROGAÇÃO E ENCERRAMENTO DO TRABALHO DA FISCALIZAÇÃO.

O contribuinte suscita, com base no § 3º do art. 642 do RICMS/PB, defesa preliminar que pugna o reconhecimento da nulidade decorrente de vícios de procedimento consistentes na falta de apresentação de cópia da ação fiscal, sua possível prorrogação e a ciência a recorrente sobre Termo de Encerramento dos procedimentos fiscalizatórios.

Diante de tais fatos, o sujeito passivo sustenta que os erros procedimentais impedem:

- 1) A verificação da ciência do contribuinte de que está sendo fiscalizado;
- 2) a verificação do cumprimento do prazo de validade da Auditoria expedida (60 dias da notificação do contribuinte);
- 3) a existência de prorrogação do prazo para conclusão da fiscalização;
- 4) a constatação de que o período fiscalizado está contido na autorização para fiscalizar;

Pois bem, no intuito de realizar uma avaliação ampla do caso, convém transcrever, em sua integralidade, a redação do art. 37 da Lei do PAT e do art. 642 do RICMS/PB, dispositivos que regulamentam os procedimentos de fiscalização.

Art. 37. Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações à legislação tributária:

I - com a lavratura do termo de início de fiscalização; (GN)

II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação; (GN)

III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica; (GN)

IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado. (GN)

§ 1º O início do procedimento alcança todos aqueles que estejam diretamente envolvidos nas infrações porventura apuradas no decorrer da ação fiscal, somente abrangendo os atos que lhes forem anteriores.

§ 2º Quando houver indícios de infração, os bens ou mercadorias que estiverem envolvidos poderão ser retidos até que seja concluído o



correspondente procedimento de fiscalização, sendo o responsável cientificado da retenção e intimado a prestar as informações necessárias à identificação do sujeito passivo.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização deverão ser concluídos nos prazos definidos em legislação.

§ 4º O início e o encerramento do trabalho de auditoria da fiscalização, na situação que dispuser a legislação, devem ser feitos por termo escrito, lavrado pelo próprio autuante.

§ 5º O Auto de Infração e a Representação Fiscal na modalidade eletrônica serão disciplinados por ato do titular da Secretaria de Estado da Fazenda.

§ 6º A peça base será encaminhada à repartição preparadora, juntamente com os termos e documentos que a instruírem e bem assim, as coisas apreendidas, no prazo de 03 (três) dias úteis, a contar da data da ciência do sujeito passivo ou da declaração de recusa.

§ 7º A administração tributária poderá utilizar procedimento de notificação prévia visando à autorregularização, na forma e prazos a serem regulamentados pelo Secretário de Estado da Receita, que não constituirá início de procedimento fiscal.

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

§ 1º Para efeitos do disposto no “caput”, deverão, também, ser observadas as disposições contidas no art. 37 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 2º Não exclui a espontaneidade a expedição de ofício ou notificação para regularização da situação fiscal do contribuinte, desde que integralmente atendida a solicitação no prazo de 10 (dez) dias.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização normais deverão ser concluídos em até 60 (sessenta) dias e os especiais em até 120 (cento e vinte) dias, podendo ambos os prazos ser prorrogados por período estabelecido em Portaria do Secretário de Estado da Receita, desde que as circunstâncias ou complexidade dos serviços justifiquem.

§ 4º As diligências solicitadas deverão ser concluídas no prazo de 30 (trinta) dias, podendo ser prorrogado por igual período dependendo do nível de complexidade das tarefas a realizar, observado o disposto nos arts. 59 a 61 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 5º Constatada a prática de infração, será lavrado o Auto de Infração correspondente, consignando o período fiscalizado, livros e documentos

§ 5º-A. O Auto de Infração de que trata o § 5º deste artigo poderá ser precedido de notificação.



§ 6º Para efeitos do disposto no § 5º deste artigo, o Secretário de Estado da Receita poderá, mediante expedição de portaria, determinar o acréscimo de outros requisitos a serem inseridos no Auto de Infração ou na Representação Fiscal, bem como definir-lhes normas simplificadas e aprovar os seus modelos.

§ 7º REVOGADO (Decreto nº 40.006/20 – DOE de 30.01.2020. Republicado no Doe de 31.01.2020.

§ 8º Na hipótese de Representação Fiscal, até a inscrição em Dívida Ativa, havendo erro formal, de cálculo ou a comprovação de pagamento anterior, atestados por parecer da fiscalização, o chefe da repartição preparadora do domicílio do contribuinte determinará, por despacho fundamentado, o seu arquivamento e a correção do lançamento no sistema da Secretaria de Estado da Receita.

§ 9º Para efeitos do disposto no § 8º, arquivada a Representação Fiscal fica o contribuinte autorizado a proceder, quando for o caso, à retificação da Guia de Informação Mensal do ICMS - GIM ou da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

A avaliação dos dispositivos acima transcritos não deve ser realizada “de forma aleatória”, como pretende o contribuinte, desconsiderando o propósito almejado pela norma, que, em poucas palavras, busca estipular a regulamentação dos procedimentos fiscais para configuração da espontaneidade do contribuinte, bem como a responsabilidade funcional dos servidores públicos que extrapolem os prazos para a realização de suas atribuições.

Esclareço: inicialmente, convém registrar que a Lei do PAT estabelece, no “caput” do art. 37, mecanismos alternativos de início de **procedimento fiscal**, restando expressamente autorizado o início do procedimento fiscal por meio de qualquer ato escrito por auditor fiscal, lavratura de termo de início, lavratura de termo de apreensão, bem como pela lavratura de auto de infração.

Assim, cada situação concreta definirá o meio pelo qual será iniciado o procedimento fiscal, valendo esclarecer que no processo em exame, o procedimento de fiscalização que resultou na lavratura do presente auto de infração foi motivado pela abertura da Ordem de Serviço nº **93300008.12.00007119/2017-57**, à **(fl.02)**, que determinou a realização de auditoria relativa a programação fiscal, devendo ser observadas as “orientações contidas nos roteiros de fiscalização”.

Em cumprimento ao disposto nas determinações da Gerência Operacional de Fiscalização de Estabelecimentos, o representante fazendário procedeu ao exame das seguintes documentações fiscais: Escrita Fiscal Digital – EFD, Notas Fiscais Eletrônicas e Livros Fiscais, conforme o Auto de Infração.

De pronto, percebe-se que a fiscalização realizou o exame de dados digitais, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que dentre suas regras de segurança, exige validação do contribuinte (com assinatura digital) para



transmissão dos dados, possuindo, portanto, validade jurídica para todos os fins, sendo inconcebível afirmar que tais arquivos não possuem confiabilidade para realização de procedimentos fiscais.

Dessa forma, enquanto o contribuinte não toma ciência do procedimento, seja em relação aos atos preparatórios quanto ao próprio auto de infração, fica, apenas, resguardada a sua espontaneidade. Assim, a legitimidade da atuação da autoridade fiscal prescinde da ordem de serviço ou termo de início, que deve ser considerado documento de utilização interna da Secretaria de Estado da Fazenda para que sejam delimitadas as regras pertinentes ao seu funcionamento.

No tocante à Ordem de Serviço datada de 05/02/2018, vale destacar que a emissão de ordem de serviço para a fiscalização é um ato administrativo de competência exclusiva da autoridade fazendária que constitui instrumento *interna corporis* que prevê mecanismo de gestão da Gerência Executiva de Fiscalização de Tributos Estaduais voltado à verificação dos trabalhos dos servidores fiscais.

A Ordem de Serviço emitida pela Gerência Executiva de Fiscalização de Tributos Estaduais, para auditar a Escrita Fiscal/Contábil do período de janeiro 2015 a dezembro de 2016, não viola os direitos do contribuinte, visto que o período fiscalizado não havia sido atingido pela decadência, prevista no art. 150, §4º, do CTN.

No presente caso, considerando que foi constatada a prática de infrações, deve ser considerado acertado o procedimento adotado pela autoridade fiscal que encerrou o procedimento e lavrou o auto de infração, nos termos do “caput” do art. 642 c/c § 5º do RICMS/PB, em suma, o Auto de Infração demonstrou o resultado da ação fiscal, não ocorrendo qualquer prejuízo ou cerceamento ao contribuinte, uma vez que o direito ao contraditório e ampla defesa é exercido no transcorrer do contencioso administrativo.

Portanto, descabida a alegação de nulidade fundada na ausência de termo de prorrogação e de Encerramento da ação fiscal

Como demonstrado, ao contribuinte não se restringiu o seu direito de defesa, fato este comprovado com a apresentação de sua peça impugnatória e do recurso voluntário interposto no Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por meio dos quais houve apresentação de todos os argumentos que julgou necessário.

1.5. – INCONSTITUCIONALIDADE DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO DO ICMS – TRANSFERÊNCIAS PARA O MESMO TITULAR - ADC Nº 49.

Em sua defesa, a autuada argui a inexigibilidade do crédito tributário lançado nas operações de transferências de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte, que teve por fundamento os dispositivos legais, declarados inconstitucionais, pelo STF.



Neste ponto, não assiste razão a recorrente. Em consulta as declarações apresentadas pelo contribuinte por meio do SPED Fiscal, assinada digitalmente e com validade jurídica, o que se verifica em seu livro de apuração de ICMS é que a empresa apropriou-se de todos os créditos constantes nas notas fiscais de transferências registradas na entrada.

Ora, nos trabalhos de auditoria, o que está se apurando é a falta de estorno de crédito em virtude que o levantamento da conta mercadoria evidenciou prejuízo bruto, não estando a fiscalização no caso em comento cobrando o ICMS sobre as transferências e sim o estorno de um crédito já utilizado pelo contribuinte e não conforme estabelece a legislação, não sendo este um caso abarcado pela ADC Nº 49.

Assim sendo, em decorrência das saídas de mercadorias terem sido inferiores ao seu custo o contribuinte deveria ter estornado o crédito fiscal apropriado na entrada.

DO MÉRITO

ACUSAÇÃO – FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO CONTA MERCADORIA)

A autuação decorre da utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2015 e 2016, pela acusação de saídas de mercadorias com valores inferiores aos dos custos de aquisições, que se verificou no Levantamento da Conta Mercadorias Lucro Real, sendo necessário o estorno dos créditos fiscais obtidos nas entradas, como preconiza o art. 85, III, do RICMS/PB, o que não teria sido realizado pelo contribuinte autuado. Vejamos:

Art. 85. O sujeito passivo deverá efetuar estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, observado o disposto no § 6º:

(...)

III - for objeto de saída com base de cálculo inferior à operação de entrada, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

No caso em análise, o contribuinte, detentor de contabilidade regular, apresentou, nos exercícios 2015 e 2016, prejuízo bruto com mercadorias, no valor de R\$ 1.140.141,10 e R\$ 821.844,53, respectivamente, tendo a auditoria efetuado o lançamento na proporção da redução verificada entre o montante das saídas e o valor das operações de entradas, conforme demonstrativos (fls. 4 a 8.)

Em razão da irregularidade identificada, foi aplicada a multa arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei n. 6.379/96. Vejamos²:

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

(...)

² Redação vigente à época dos fatos geradores.



V - de 100% (cem por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Não obstante o acerto da fiscalização quanto aos percentuais aplicados para as penalidades por infração quando da lavratura do auto de infração, faz-se imperativo reduzirmos o montante das multas lançadas, em razão da alteração promovida por meio do artigo 1º, I, “c”, da Lei nº 12.788, de 28 de setembro de 2023, que deu nova redação ao artigo 82, V, da Lei nº 6.379/96.

Lei nº 12.788/23:

Art. 1º A Lei nº 6.379/96, de 02 de dezembro de 1996, passa a vigorar:

I – com nova redação dada aos seguintes dispositivos:

(...)

c) “caput” do inciso V do “caput” do art. 82:

“V – de 75% (setenta e cinco por cento).”

Registre-se que a aplicação retroativa decorre do comando emanado do artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desta feita, ao final do voto serão apresentados os cálculos devidos.

Os representantes fazendários, para embasar a autuação, anexaram demonstrativos detalhando, às fls. 03 a 08, as Movimentações da Conta Mercadorias e os Demonstrativos da Reconstituição da Conta Corrente do ICMS dos exercícios de 2015 e 2016, os quais foram elaborados a partir das informações das escritas fiscal e contábil da autuada.

Destaque-se que foram utilizadas as alíquotas incidentes relativas à média das alíquotas de entradas, não havendo equívocos na aplicação da técnica de auditoria que deu suporte à denúncia.

A autuada, em sua peça recursal, afirma que o estorno não encontra respaldo na legislação fiscal, uma vez que o procedimento fiscal não considerou o valor dos impostos recuperáveis (PIS e COFINS), quando do cálculo do CMV, situação não considerada na conta mercadorias dos exercícios 2015 e 2016.

A instância singular, contrariando a autuada, assim se manifestou sobre o tema:



“Em verdade, o procedimento fiscal não pode excluir os impostos recuperáveis na mensuração do CMV, pois a análise é de cunho FISCAL e não CONTÁBIL, não podendo, ser confundido com a leitura da DRE – Demonstrativo de Resultado do Exercício, no qual o objetivo é gerencial e contábil. Portanto, os levantamentos da Conta Mercadoria – Lucro Real – realizados foram elaborados com a inclusão dos valores de ICMS nos estoques, nas entradas e saídas de mercadorias tributáveis, não merecendo qualquer ajuste no sentido de exclusão dos valores de PIS E COFINS, referentes às compras, pois quebraria a uniformidade das operações fiscais declaradas, no sentido de se buscar possível repercussão tributária do imposto estadual.”

De outra banda, não há o que se cogitar em alteração dos valores de saídas de mercadorias tributáveis em face de reconhecimento espontâneo da Notificação nº 0067546/2020. Isto porque a notificação em destaque está relacionada a outra conduta infracional verificada, qual seja: **“Indicar Mercadoria sujeitas à Tributação normal como não tributadas, quando da emissão dos documentos fiscais”**, conforme atesta o extrato da notificação abaixo reproduzido:



29/01/24, 10:24

Detalhar notificação

GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA - SEFAZ
Subcoordenadoria de Manutenção Cadastral

Notificação

- Código: 00067546/2020
- Cod. barras: ---
- Tipo: NOTIFICACAO DE ORDEM DE SERVICO
- Nec. comparec.: Sim
- Requisição: 29/01/2020
- Emissão: 29/01/2020
- Ciência do Contribuinte: 30/01/2020
- Data/Hora Ciência do Contrib. informada no sistema: 30/01/2020 11:33:16
- Comparecimento: ---
- Prazo: ---
- Status: Emitida
- Status da ciência: Retorno com ciência
- Status do comparec.: Sem comparecimento
- Status do prazo: Dentro do prazo

Responsável

- Responsável: 1468901 - ROBERTA DO MONTE GOMES
- Elem. Org.: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR5 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAJAZEIRAS
- Elem. Org. Req.: SUPERVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GOFMT DA GEFE DA DEAT DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ

Destinatário

- Identificação: 16.017.384-1 - N CLAUDINO & CIA LTDA
- Opção de envio: Correios
- Opção de ender.: Contribuinte
ROD BR-230
- Endereço/E-mail: CENTRO - CAJAZEIRAS - PB
58900-000

Texto

NO EXERCÍCIO DO CARGO DE AUDITOR FISCAL TRIBUTÁRIO ESTADUAL, CONFORME PREVISTO NA LEI Nº 10.094, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2013 E NO REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÕES RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/1997, FICA O CONTRIBUINTE ACIMA QUALIFICADO, NOTIFICADO NO PRAZO DESCRITO ABAIXO, CONTADO A PARTIR DA DATA DA CIÊNCIA DESTA NOTIFICAÇÃO, PARA: RECOLHER, NO PRAZO IMPRORROGÁVEL DE 10 (DEZ) DIAS, A CONTAR DA DATA DA CIÊNCIA DESTA, AOS COFRES DA FAZENDA ESTADUAL, O VALOR TOTAL DE R\$ 1.195.622,49 (HUM MILHÃO, CENTO E NOVENTA E CINCO MIL, SEISCENTOS E VINTE E DOIS REAIS E QUARENTA E NOVE CENTAVOS), EM RAZÃO DAS SEGUINTE INFRAÇÕES: A) INDICAR MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO NORMAL COMO NÃO TRIBUTADAS, QUANDO DA EMISSÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS (NFCE/NFE COM CFOP 5405 E CUPONS FISCAIS COM TOTALIZADOR "N1"), IMPORTANDO O VALOR DE R\$ 456.789,51 (QUATROCENTOS E CINQUENTA E SEIS REAIS, SETECENTOS E OITENTA E NOVE REAIS E CINQUENTA E UM CENTAVOS) EXERCÍCIO DE 2015 E R\$ 717.914,26 (SETECENTOS E DEZESSETE MIL, NOVECIENTOS E QUATORZE REAIS E VINTE E SEIS CENTAVOS) EXERCÍCIO DE 2016. B) INDICAR MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL COMO ISENTAS, QUANDO DA EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE BAIXA DE ESTOQUE (CFOP 5927), SENDO R\$ 20.918,72 (VINTE MIL REAIS, NOVECIENTOS E DEZOITO REAIS E SETENTA E DOIS CENTAVOS NO EXERCÍCIO DE 2016. AS INFRAÇÕES ESTÃO TIPIFICADAS NOS ARTIGOS. 106, C/C, ART. 52, ART. 54, E §2º, I E II, ART. 2º E, ART. 3º, ART. 60, I, "B", E III, "D" E, L, DO REGULAMENTO DO ICMS/PB. AS REFERIDAS IRREGULARIDADES ENCONTRAM-SE DEMONSTRADAS NAS PLANILHA EM ANEXO À NOTIFICAÇÃO. A PRESENTE NOTIFICAÇÃO SUBSTITUI A DE Nº 01287441/2019. PRAZO PARA CUMPRIMENTO DA NOTIFICAÇÃO: 10 DIAS ORDEM DE SERVIÇO Nº: 93300008.12.00007119/2017-57

NOTIFICANTE:

Registre-se que os valores apurados pela fiscalização tomaram como base os registros constantes das declarações mensais da empresa, contrariando as alegações da recorrente de que os valores encontrados pela fiscalização não se harmonizam com aqueles lançados na escrita contábil da empresa.

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Considerando os ajustes necessários, o crédito tributário efetivamente devido pela Recorrente apresenta-se conforme demonstrado na tabela abaixo:



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\$)
0027 – Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis 0 Conta Mercadoria	01.01.15 a 31.12.15	821.844,53	821.844,53		205.461,13	821.844,53	616.383,40	1.438.227,93
	01.01.16 a 31.12.16	403.462,50	403.462,50		100.865,63	403.462,50	302.596,87	706.059,37
TOTALS (R\$)		1.225.307,03	1.225.307,03		306.326,76	1.225.307,03	918.980,27	2.144.287,30

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do *recurso voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*. Entretanto, com fulcro nos princípios da oficialidade e da retroatividade benigna, altero, quanto aos valores, a sentença exarada na instância monocrática, para julgar **parcialmente procedente** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **933.00008.09.00002398/2020-08**, lavrado em 28/12/2020 contra a empresa **N. CLAUDINO & CIA LTDA.**, inscrita no CCICMS nº 16.017.384-1, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 2.144.287,30** (dois milhões cento e quarenta e quatro mil, duzentos e oitenta e sete reais e trinta centavos), sendo **R\$ 1.225.307,03** (um milhão, duzentos e vinte e cinco mil, trezentos e sete reais e três centavos), de ICMS, por infringência ao artigo 85, III, do RICMS/PB e **R\$ 918.980,27** (novecentos e dezoito mil, novecentos e oitenta reais e vinte e sete centavos) de multa por infração arremada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Cancelo o montante de R\$ 306.326,76 (trezentos e seis mil, trezentos e vinte e seis reais e setenta e seis centavos) de multa por infração, pelas razões acima expostas.

Intimações necessárias a cargo da Repartição Preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por vídeo conferência, em 30 de janeiro de 2024.

José Valdemir da Silva
Conselheiro Relator