



PROCESSO Nº 0027172016-6

ACÓRDÃO Nº 143/2024

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: PH INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA

2ª Recorrente: PH INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA

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

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC.DA RECEITA DA SEFAZ - CABEDELO

Autuante: ACILINO ALBERTO MADEIRA NETO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NA ESCRITA CONTÁBIL. VÍCIO FORMAL CONFIGURADO - NULIDADE. VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. LEVANTAMENTO REALIZADO ATRAVÉS DAS DUPLICATAS RECEBIDAS EM CONTA BANCÁRIA - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. RESULTADO INDUSTRIAL. PRESENÇA DE VÍCIO FORMAL - NULIDADE. PENALIDADE. REDUÇÃO. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO E RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDOS.**

- A peça acusatória cuja descrição do fato referente a omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis se apresenta inexata, quando qualifica a omissão de escrituração de documentos fiscais na escrita contábil, quando na verdade todo o procedimento demonstra a omissão de registro de documentos fiscais na escrita fiscal da EFD, caracteriza um vício formal insuscetível de correção nos próprios autos e, por isso mesmo deve ser declarada nula, conforme art. 16, e 17 da Lei 10.094/2013, para que outra seja realizada com a correta descrição da falta, nos termos do art. 173, inciso II do CTN.

- Os Recebimentos de títulos/duplicatas através de conta bancária omitida na escrita contábil regular do sujeito passivo,



bem como sem a comprovação da devida escrituração dos documentos fiscais respectivos nos livros fiscais, caracterizam vendas sem emissão de documentos fiscais. In casu, a recorrente somente logrou demonstrar a emissão e escrituração de parte dos documentos fiscais que lastreiam suas operações de vendas a prazo, comprovando-se a falta de recolhimento do ICMS.

- Tendo identificado fielmente o fato infringente, o equívoco na sua qualificação, pela Fiscalização, que ao detectar omissão de saídas de produtos tributáveis, evidenciada pelas vendas abaixo do preço de custo dos produtos acabados, descreveu como venda sem emissão de nota fiscal representa vício formal na acusação, obrigando ao órgão julgador declarar a nulidade do lançamento, conforme art. 16, e 17 da Lei 10.094/2013, cabendo novo lançamento na forma do nos termos do art. 173, inciso II do CTN.

- Redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, “f” da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - 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 do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento de ambos, para alterar de ofício quanto aos valores a decisão singular, e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000009/2016-23**, **lavrado em 6/1/2016 contra a PH INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA**, inscrição estadual nº **16.184.703-0**, acima qualificada, condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de **R\$ 294.316,26 (duzentos e noventa e quatro mil, trezentos e dezesseis reais e vinte e seis centavos)**, sendo R\$ 168.180,72 (cento e sessenta e oito mil, cem e oitenta reais e setenta e dois centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I, 160, I, c/ fulcro art. 646, todos do RICMS/PB, e R\$ 126.135,54 (cento e vinte e seis mil, cem e trinta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos) de multa por infração, arremada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário de R\$ **1.243.280,76 (hum milhão, duzentos e quarenta e três mil, duzentos e oitenta reais e setenta e seis centavos)**, sendo R\$ 621.640,38 (seiscentos e vinte e um mil, seiscentos e quarenta reais e trinta e oito centavos) de ICMS e R\$ 621.640,38 (seiscentos e vinte e um mil, seiscentos e quarenta reais e trinta e oito centavos), de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.



Cancelo o crédito tributário no valor de **R\$ 42.045,18 (quarenta e dois mil e quarenta e cinco reais e dezoito centavos)** de multa por infração, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Contudo, destaco a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório no tocante as acusações de falta de lançamento de nota fiscal de aquisição na escrita contábil) e de vendas sem emissão de notas fiscais - produção registrada menor do que a produção real, em função do vício formal indicado.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 19 de março de 2024.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

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

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA  
Assessor



PROCESSO Nº 0027172016-6

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: PH INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA

2ª Recorrente: PH INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA

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

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC.DA RECEITA DA SEFAZ - CABEDELO

Autuante: ACILINO ALBERTO MADEIRA NETO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NA ESCRITA CONTÁBIL. VÍCIO FORMAL CONFIGURADO - NULIDADE. VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. LEVANTAMENTO REALIZADO ATRAVÉS DAS DUPLICATAS RECEBIDAS EM CONTA BANCÁRIA - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. RESULTADO INDUSTRIAL. PRESENÇA DE VÍCIO FORMAL - NULIDADE. PENALIDADE. REDUÇÃO. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO E RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDOS.**

- A peça acusatória cuja descrição do fato referente a omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis se apresenta inexata, quando qualifica a omissão de escrituração de documentos fiscais na escrita contábil, quando na verdade todo o procedimento demonstra a omissão de registro de documentos fiscais na escrita fiscal da EFD, caracteriza um vício formal insuscetível de correção nos próprios autos e, por isso mesmo deve ser declarada nula, conforme art. 16, e 17 da Lei 10.094/2013, para que outra seja realizada com a correta descrição da falta, nos termos do art. 173, inciso II do CTN.

- Os Recebimentos de títulos/duplicatas através de conta bancária omitida na escrita contábil regular do sujeito passivo, bem como sem a comprovação da devida escrituração dos documentos fiscais respectivos nos livros fiscais, caracterizam vendas sem emissão de documentos fiscais. In casu, a recorrente somente



logrou demonstrar a emissão e escrituração de parte dos documentos fiscais que lastreiam suas operações de vendas a prazo, comprovando-se a falta de recolhimento do ICMS.

- Tendo identificado fielmente o fato infringente, o equívoco na sua qualificação, pela Fiscalização, que ao detectar omissão de saídas de produtos tributáveis, evidenciada pelas vendas abaixo do preço de custo dos produtos acabados, descreveu como venda sem emissão de nota fiscal representa vício formal na acusação, obrigando ao órgão julgador declarar a nulidade do lançamento, conforme art. 16, e 17 da Lei 10.094/2013, cabendo novo lançamento na forma do nos termos do art. 173, inciso II do CTN.

- Redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, "f" da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

## RELATÓRIO

A presente demanda teve início por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000009/2016-23**, lavrado em 6/1/2016 contra a PH INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA, inscrição estadual nº **16.184.703-0**, acima qualificada, constando as seguintes infrações:

*0557 - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NA ESCRITA CONTÁBIL >> Aquisição de mercadorias consignadas em documento(s) fiscal(is), com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.*

*0006 - VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL >> Falta de recolhimento do ICMS, em virtude de venda(s) s/emissão de nota(s) fiscal(is) comprovada(s) mediante a existência de duplicata(s) a receber sem correspondência com o(s) documento(s) que lhe(s) deu(ram) origem.*

*Nota Explicativa.: FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS CONSTATADA PELA EMISSÃO DE TÍTULOS A RECEBER (CLIENTES) SEM O RESPECTIVO DOCUMENTO FISCAL DA OPERAÇÃO.*

*0018 - VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS (Produção Registrada < Produção Real) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte deixou de emitir notas fiscais de vendas de produtos tributáveis, culminando na falta de recolhimento do imposto estadual.*

Em decorrência dos fatos acima, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de **R\$ 1.579.642,20 (hum milhão, quinhentos e setenta e**



**nove mil, seiscentos e quarenta e dois reais e vinte centavos**), sendo R\$ 789.821,10 (setecentos e oitenta e nove mil, oitocentos e vinte e um reais e dez centavos) referentes ao ICMS, por infringência aos arts. 158, I e 160, I; c/c art. 646, IV; art. 158, I; art. 160, I; c/ fulcro no art. 646; arts. 158, I e 160, I, todos do RICMS/PB, e R\$ 789.821,10 (setecentos e oitenta e nove mil, oitocentos e vinte e um reais e dez centavos) a título de multa por infração com fulcro no art. 82, V, ‘a’ e ‘f’, da Lei 6.379/96.

Cientificado pessoalmente da lavratura do Auto de Infração, em 8/1/2016 (fls. 4), o contribuinte, por intermédio de advogado legalmente constituído (fls. 124), apresentou peça reclamatória, protocolada em 5/2/2016, posta às fls. 90/122, por meio da qual impugna o auto de infração, com base nas seguintes alegações:

- a) No tocante a primeira acusação (falta de lançamento de NF de aquisição na escrita contábil), advoga ser indispensável que cópias das notas fiscais relacionadas às fls. 15 dos autos, sejam apresentadas, como prova da infração, do contrário, cerceia o direito líquido e certo da ampla defesa e do contraditório;
- b) Defende ainda que a falta de registro da nota fiscal de aquisição pela empresa não é fato gerador do ICMS;
- c) Com relação à segunda acusação (vendas sem emissão de documento fiscal), aduz que não pode a fiscalização presumir a existência de falta de emissão de notas fiscais, e por consequência a falta de recolhimento do ICMS, tomando por base movimentação de títulos a receber do contribuinte;
- d) Defende e demonstra através das notas fiscais em anexo (fls. 226 a 2125), que todas as duplicatas tiveram origem nas vendas realizadas através das notas fiscais emitidas. Salienta ainda que apesar de existir erro material na contabilização da cobrança da referida duplicata, este erro não é fato gerador do ICMS e que a apuração do ICMS, se faz por meios próprios, livros e declarações que foram regularmente enviadas ao fisco estadual;
- e) Quanto a terceira acusação (vendas sem emissão de notas fiscais – produção registrada < produção real), alega que a empresa tem contabilidade regular, que ora nenhuma a mesma foi desconsiderada pela fiscalização.
- f) Não pode a fiscalização presumir omissão de vendas, sustentado em meros relatórios de Apuração de Resultados, por ele realizado, sem qualquer respaldo legal.
- g) Que não pode a fiscalização lançar mão da técnica denominada Apuração do Resultado Industrial, no caso do contribuinte ter contabilidade regular.
- h) Alega *bis in idem* entre a segunda e terceira acusação, em virtude de ambas tratar de presunção de “omissão de saídas pretéritas de



mercadorias tributáveis s/o pagamento do imposto”, diferenciando-se apenas pela metodologia da sua aferição;

- i) A multa no percentual aplicado implica afronta constitucional por revelar-se verdadeiro confisco e assim sendo, ser considerada abusiva e proibida.
- j) Com base nos argumentos acima, a Autuada requer que o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000009/2016-23, seja julgado NULO, pelos argumentos expostos.

Com a informação de Termo de Conclusão, conforme fls. 2.127, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Recursos Fiscais – GEJUP, ocasião na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, recorrendo de ofício da decisão, nos termos do art. 80, da Lei nº 10.094/13, em decisão monocrática nas fls. 2.129/2.141, nos termos da seguinte ementa:

*OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. VÍCIO FORMAL CONFIGURADO - NULIDADE. VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. LEVANTAMENTO REALIZADO ATRAVÉS DAS DUPLICATAS RECEBIDAS EM CONTA BANCÁRIA – INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. RESULTADO INDUSTRIAL. PRESENÇA DE VÍCIO FORMAL – NULIDADE.*

*- A peça acusatória cuja descrição do fato referente a omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis se apresenta inexata, de modo a dificultar o ajustamento do fato à lei, caracteriza-se eivada de vício formal insuscetível de correção nos próprios autos e, por isso mesmo deve ser declarada nula, para que outra seja realizada com a correta descrição da falta.*

*- Recebimentos de títulos/duplicatas através de conta bancária omitida em sua escrita contábil regular, por si só, não caracterizam vendas sem emissão de documentos fiscais.*

*- Não obstante a perfeita identificação do fato infringente, o equívoco na sua qualificação, pela Fiscalização, que ao detectar omissão de saídas de produtos tributáveis, evidenciada pelas vendas abaixo do preço de custo dos produtos acabados, descreveu como venda sem emissão de nota fiscal. Essa circunstância fez padecer de vício formal a acusação e, por consequência, acarretou sua nulidade. Cabível, todavia, a realização de novo feito fiscal, nos moldes da legislação de regência.*

*AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE*

Ciente da decisão de primeira instância, através do DT-e, 28/8/2019 (fl. 2.143/2.144), a autuada protocolou Recurso Voluntário, em 19/9/2019 (fl. 2.146/2.157), por meio do qual repetiu as teses expostas na Reclamação apresentada em sede de primeira instância, reforçando especialmente que:

- a) Ao apurar as diferenças nos referidos anos, a GEJUP deixou de analisar e decidir o que tange o aspecto legal de tributar tomando por base tão somente movimentações de extrato bancário;



- b) Não está no art. 155, II da CF as condições a permissão para o estado instituir ICMS sobre operações financeiras ou movimentações de operações bancárias, de forma que mesmo o valor residual determinado na decisão monocrática não deve prosperar, por falta de amparo legal para tributar tais operações pelo ICMS;
- c) Requer que seja modificado o valor da multa aplicada no auto de infração, visto que no patamar imputado implica afronta constitucional por revelar-se verdadeiro confisco, e assim, sendo considerado prática abusiva e proibida;
- d) No que compete a acusação de falta de lançamento de nota fiscal de aquisição na escrita contábil assiste razão ao julgado, ao anulá-la por vício formal, visto que a descrição da infração afronta o art. 142 do CTN, atraindo a regra dos art. 16 e 17 da Lei 10.094/2013, devendo tal decisão ser mantida;
- e) No que se refere a acusação de vendas sem emissão de notas fiscais (segunda acusação), após análise, concluiu-se que analisando as notas fiscais emitidas, na verdade as vendas foram realizadas a prazo, devendo, portanto, serem abatidas do total apresentado pelo fiscal para evitar a bitributação. Deve, assim, ser mantido os abatimentos;
- f) Quanto a acusação de vendas sem emissão de notas fiscais - produção registrada < produção real (terceira acusação) assiste razão ao julgado, ao anulá-la por vício formal, visto que a descrição da infração afronta o art. 142 do CTN, atraindo a regra dos art. 16 e 17 da Lei 10.094/2013, devendo tal decisão ser mantida.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, os autos foram distribuídos a esta Relatoria para análise e julgamento.

#### **Eis o breve relato.**

### **VOTO**

Versa a presente demanda sobre os recursos de ofício e voluntário, interpostos contra a decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente a acusação de vendas sem emissão de notas fiscais, e nulas por vício formal as acusações de falta de lançamento de nota fiscal de aquisição na escrita contábil e de vendas sem emissão de notas fiscais - produção registrada < produção real, em face da empresa **PH INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA**, já previamente qualificada nos autos.

Inicialmente, importa declarar a regularidade do recurso de ofício e que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Quanto aos aspectos formais do auto de infração, a acusação de vendas sem emissão de notas fiscais não apresentou vícios de natureza formais, conforme se deduz dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013. As acusações de falta de lançamento





de nota fiscal de aquisição na escrita contábil e de vendas sem emissão de notas fiscais - produção registrada < produção real incorreram em vícios formais, conforme justificado nos tópicos a seguir.

### **1. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NA ESCRITA CONTÁBIL**

A denúncia imposta no auto de infração teve como fulcro o artigo 646, inciso IV, do RICMS/PB, que autoriza a presunção *juris tantum* de que houve omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto diante da constatação de falta de contabilização de notas fiscais de aquisição na escrita contábil. Senão veja-se:

*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; (grifo nosso)***

*[...]*

Ademais, o contribuinte está obrigado a emitir nas saídas que promover, os respectivos documentos fiscais, conforme norma extraída dos arts. 158, I e. 160, I, do RICMS/PB, *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;*

Ao ser devidamente configurada a ocorrência de receita de origem não comprovada, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

*Art. 80. As multas serão calculadas tomando-se como base:*

*(..)*

*II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;*

*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 ou de prestação serviço, 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 outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração; (grifo nosso)*

Na primeira instância, sem julgar o mérito, o julgador decidiu pela anulação do lançamento por vício formal, visto que a descrição da infração afronta o art. 142 do CTN, atraindo a regra dos art. 16 e 17 da Lei 10.094/2013, devendo tal decisão ser mantida.

*“Não obstante o zeloso e criterioso trabalho desenvolvido pelo diligente fiscal autuante, importa reconhecer que, apesar de identificar corretamente o sujeito passivo, o libelo acusatório não descreveu perfeitamente a conduta infracional, vez que denunciou “falta de lançamento de nota fiscal de aquisição na escrita contábil”, quando, em verdade, conforme item “I” do memorial descritivo do auto de infração (fls. 05) demonstram que o que de fato fora analisado pela fiscalização, foram os livros fiscais de registro de entradas/EFD e que em virtude desse procedimento/análise, verificou-se a existência de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadoria na escrita fiscal (Livro de Registro de Entradas de Notas. Assim, resta configurado o vício formal previsto no art. 17, inciso II, da Lei nº 10.094/2013.”*

Com efeito, é preciso que a descrição da infração esteja perfeitamente delineada e nesse caso existe um descompasso entre a informação prestada no Memorial do auto de infração (fls. 5/6) que se refere expressamente a “falta de lançamento de nota fiscal de aquisição na escrita fiscal” e a descrição posta na inicial de falta de lançamento de nota fiscal de aquisição na escrita contábil.

Tal distinção tem total relevância conforme entendeu o diligente julgador, visto que a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas pode ser identificada na EFD (livro registro de entradas) ou no Livro Diário da empresa. No caso, evidencia-se um vício de natureza formal, em razão da descrição equivocada da infração.

As disposições contidas nos artigos 16 e 17 de Lei nº 10.094/13 impõem, de forma clara, que os Autos de Infração lavrados com vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores.

*Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.*

*Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:*

*I - à identificação do sujeito passivo;*

*II - à descrição dos fatos;*

*III - à norma legal infringida;*



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

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

Ressalte-se que, apesar do defeito da forma que comprometeu o feito fiscal, 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 da declaração de nulidade por vício formal é a possibilidade do refazimento do lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN<sup>1</sup> e art. 18 da Lei nº 10.094/13.

*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.*

Pelo exposto, ratifico a decisão da instância singular para declarar nula por vício formal a acusação de falta de lançamento de nota fiscal de aquisição na escrita contábil.

## **2. VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL**

Segundo a peça inicial, a acusação em apreço trata de falta de recolhimento do ICMS, em virtude de vendas sem emissão de notas fiscais comprovadas mediante a existência de títulos a receber (clientes) sem correspondência com os documentos que lhes deram origem.

A infração tem por fundamento os art. 158, I, art. 160, I; com fulcro, art. 646, do RICMS/PB, e aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96, todos supracitados.

Ao decidir sobre essa infração, o julgador monocrático convenceu-se da materialidade, todavia, acolheu a ponderação da empresa no sentido de que nas informações sobre duplicatas extraídas pela Fiscalização estariam computadas as vendas regularmente realizadas pela empresa com emissão de documentos fiscais, tendo feito o abatimento, conforme excerto da decisão a seguir transcrito:

*“Com efeito, é de reconhecer que a técnica fiscal evidencia um equívoco em não reconhecer que na alocação dos valores recebidos via duplicatas através de conta bancária, o cotejo fiscal inicial não contemplou os valores das saídas de mercadorias verificadas mediante emissão de notas fiscais de vendas de mercadorias, sendo que tais documentos devem ser considerados. Ora, não há provas nos autos de que todas as duplicatas recebidas foram oriundas de vendas sem emissão de documento fiscal, muito pelo contrário, analisando as*

<sup>1</sup> 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;

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



*notas fiscais emitidas, verifica-se a menção nas mesmas de que a venda foi a prazo e o respectivo prazo de pagamento.”*

Inconformada com o resultado dessa decisão, a Recorrente alega que ao apurar as diferenças, a GEJUP deixou de analisar e decidir o que tange ao aspecto legal de tributar tomando por base tão somente movimentações de extrato bancário e aduz a atipicidade dessa conduta.

Com todas as vênias, mas a sentença foi minuciosa na análise dos argumentos da impugnante, tendo inclusive reduzido o crédito tributário. De fato, foi negada sua pretensão, pois os extratos bancários foram usados para comprovar as operações comerciais.

Para que fique claro, consta na sentença o entendimento do julgador quanto à matéria ao descrever a acusação:

*“Com relação a segunda acusação, a Reclamante em sua peça defensiva admite falhas na sua escrita contábil, porém aduz que não pode a fiscalização presumir a existência de falta de emissão de notas fiscais, e por consequência a falta de recolhimento do ICMS, tomando por base movimentação de títulos recebidos por meio de conta corrente em banco.*

*Defende e demonstra através das notas fiscais em anexo (fls. 226 a 2125), que todas as duplicatas tiveram origem nas vendas realizadas através das notas fiscais emitidas. Por fim, salienta ainda que apesar de existir erro material na contabilização da cobrança da referida duplicata, este erro não é fato gerador do ICMS e que a apuração do ICMS, se faz por meios próprios, livros e declarações que foram regularmente enviadas ao fisco estadual. Para embasar a denúncia de vendas sem emissão de documento fiscal, relata que a autoridade fiscal, de posse dos extratos bancário da Autuada, observou o recebimento de duplicatas emitidas, sem no entanto, haver contabilização das mesmas, presumindo desta forma a existência de vendas sem emissão de documento fiscal, por conseguinte, sem a incidência do ICMS. Bastante perspicaz a dedução lógica a que chegou a fiscalização.”*

Percebe-se pelos argumentos apresentados pela defesa, que há, *data venia*, um equívoco nos seus argumentos, pois o Estado não está tributando fatos atípicos, receitas financeiras obtidas do extrato bancário. Não se pode confundir meio de prova e conteúdo da prova. A análise dos extratos bancários foi o meio de prova dos fatos imputados pela acusação.

O conteúdo da prova diz respeito a títulos a receber (emitidos pela empresa) sem o devido lastreamento, ou seja, sem a emissão do documento fiscal da operação. Entendo, assim, improcedente a alegação promovida pela Recorrente.

Discordo, assim, da Recorrente, que entendeu que o fato é atípico para incidência do ICMS, pois a demonstração feita pela fiscalização conduz ao sentido contrário, ou seja, que houve efetivamente fato gerador do ICMS, sem o devido recolhimento. Entende-se, assim, que acusação exerceu o ônus da prova, relativamente aos fatos constitutivos do seu direito. Portanto, a defesa deveria trazer argumentos em relação aos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor, *ex vi* do art. 373 do CPC.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:



No entanto, a defesa não apresentou os documentos fiscais de origem dos títulos identificados pela Fiscalização, assumindo, dessa forma, o ônus processual previsto no parágrafo único do art. 56 da Lei nº 10.094/2013, *ipsis litteris*:

*Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.*

*Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita. (Grifos acrescidos)*

Deve ser registrado, ainda, que a redução do crédito tributário realizada na sentença, acolhendo a alegação da ocorrência de vendas a prazo, com emissão de notas fiscais, está totalmente correta, conforme análise detalhada realizada pelo julgador, excluindo o montante de notas fiscais devidamente declaradas.

Pelo exposto, ratifico a decisão singular para julgar procedente a acusação.

### **3. VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS (Produção Registrada < Produção Real)**

A denúncia fiscal de vendas sem emissão de notas fiscais (produção registrada menor do que a produção real teve como fundamento os art. 158, I; e art. 160, I do RICMS/PB, e multa punitiva prevista no art. 82, V, “a”, da Lei n. 6.379/96.

Por meio desta, a Fiscalização acusa a empresa de deixar de emitir notas fiscais de vendas de produtos tributáveis, culminando na falta de recolhimento do imposto estadual, contrariando dispositivos legais.

Acresça-se que no memorial descritivo do auto de infração destaca-se que através da aferição do Resultado Industrial o valor total das vendas foi inferior ao custo dos produtos vendidos (venda < CPV), caracterizando uma infração arrimada na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis (fls. 5).

Observe-se, ainda, que foram anexados os demonstrativos Apuração do Resultado Industrial dos exercícios de 2011, 2013 e de 2014.

Não resta dúvida, assim, o teor da acusação. Trata-se da conhecida técnica de apuração do Resultado Industrial que encontra suporte na ocorrência de diferença entre o custo de fabricação e os valores de saídas dos produtos acabados, na forma delineada no art. 645, §§ 1º e 2º do RICMS/PB, *infra*:

*Art. 645. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção e correspondente pagamento do imposto dos estabelecimentos industriais o valor e quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, a mão-de-obra empregada, os gastos gerais de fabricação e os demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques.*

*§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção, resultante do cálculo dos elementos constantes deste artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente.*

---

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.



§ 2º Para a exigência do imposto a que se refere o parágrafo anterior, ter-se-á em conta que o valor das saídas será pelo menos igual ao custo dos produtos vendidos.

Nada obstante, ressalvado o excelente trabalho realizado de apuração do Resultado Industrial, o lançamento fiscal está eivado de vício na descrição dos fatos e na citação da fundamentação do mesmo, visto que o contribuinte omitiu saídas de produtos tributáveis, culminando na falta de recolhimento do ICMS, quando evidenciada pelas saídas de mercadorias ou transferências abaixo do preço de custo dos produtos acabados. Necessariamente, tal fato tem suporte no art. 645, §§ 1º e 2º do RICMS/PB, *supra*.

Dessarte, a análise e decisão promovida na instância singular não merece retoques, haja vista a obrigação legal de declarar a nulidade da acusação fiscal que apresenta vício formal na descrição dos fatos, insuscetível de correção nos próprios autos, por força dos artigos 16 e 17 de Lei nº 10.094/13.

Ressalte-se que, apesar do defeito da forma que comprometeu o feito fiscal, 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 da declaração de nulidade por vício formal é a possibilidade do refazimento do lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN e art. 18 da Lei nº 10.094/13.

Pelo exposto, ratifico a decisão da instância singular para declarar nula por vício formal a acusação de vendas sem emissão de notas fiscais (produção registrada < produção real).

#### **4. DA MULTA APLICADA**

A multa da acusação de vendas sem emissão de documento fiscal foi aplicada com fulcro no artigo 82, V, alínea “F”, da Lei nº 6.379/96. Portanto, não pode ser acolhida a alegação de que a multa apresenta efeitos confiscatórios, haja vista que os Órgãos Julgadores estão proibidos de afastar a aplicação da lei sob a alegação de inconstitucionalidade, *ex vi*, dos art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, e na Súmula nº 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

*Art. 55. Não de inclui na competência dos órgãos julgadores:*

***I – a declaração de inconstitucionalidade***

*(...)*

*Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:*

*I - em ação direta de inconstitucionalidade;*

***II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.***

***SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.***

Inobstante o acerto da sentença, quanto a multa da segunda acusação, mantida no procedimento, devem ser recepcionadas as alterações advindas da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29/9/2023, com efeito legal desde a data da publicação, diante do



texto normativo do artigo 4<sup>o</sup><sup>3</sup>, cabendo à redução das penalidades aplicadas com fulcro no artigo 82, V, alínea “f”, da Lei nº 6.379/96, cuja multa disciplinada foi reduzida para o percentual de 75%.

Portanto, em sintonia com o entendimento exarado na instância prima, ratifico a decisão, reduzindo de ofício a multa aplicada na segunda acusação, para manter parcialmente procedente o auto de infração, conforme a tabela de ajuste a seguir:

| Descrição da Infração  | Data inicial | Data final | ICMS AI           | Multa AI          | ICMS cancelado    | Multa cancelada   | ICMS 2ª Instância | Multa 2ª Instância (75%) |
|--|--------------|------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|--------------------------|
| 0557 - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NA ESCRITA CONTÁBIL       | 01/10/11     | 31/12/11   | 79,86             | 79,86             | 79,86             | 79,86             | 0,00              | 0,00                     |
|  | 01/03/12     | 31/12/12   | 713,31            | 713,31            | 713,31            | 713,31            | 0,00              | 0,00                     |
|  | 01/01/13     | 31/12/13   | 835,82            | 835,82            | 835,82            | 835,82            | 0,00              | 0,00                     |
|  | 01/01/14     | 31/12/14   | 2.333,67          | 2.333,67          | 2.333,67          | 2.333,67          | 0,00              | 0,00                     |
| 0006 - VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL                                    | 04/07/11     | 31/12/11   | 30.167,78         | 30.167,78         | 28.085,15         | 28.605,81         | 2.082,63          | 1.561,97                 |
|  | 01/01/12     | 31/12/12   | 148.853,63        | 148.853,63        | 99.541,95         | 111.869,87        | 49.311,68         | 36.983,76                |
|  | 01/01/13     | 31/12/13   | 113.193,82        | 113.193,82        | 113.193,82        | 113.193,82        | 0,00              | 0,00                     |
|  | 01/01/14     | 31/12/14   | 338.365,06        | 338.365,06        | 221.578,65        | 250.775,25        | 116.786,41        | 87.589,81                |
| 0018 - VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS (PRODUÇÃO REGISTRADA < PRODUÇÃO REAL) | 01/01/11     | 31/12/11   | 4.810,82          | 4.810,82          | 4.810,82          | 4.810,82          | 0,00              | 0,00                     |
|  | 01/01/13     | 31/12/13   | 137.553,80        | 137.553,80        | 137.553,80        | 137.553,80        | 0,00              | 0,00                     |
|  | 01/01/14     | 31/12/14   | 12.913,53         | 12.913,53         | 12.913,53         | 12.913,53         | 0,00              | 0,00                     |
|  |              |            | <b>789.821,10</b> | <b>789.821,10</b> | <b>621.640,38</b> | <b>663.685,56</b> | <b>168.180,72</b> | <b>126.135,54</b>        |

**Por todo o exposto,**

**VOTO** pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento de ambos, para alterar de ofício quanto aos valores a decisão singular, e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000009/2016-23**, lavrado em **6/1/2016** contra a **PH INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA**, inscrição estadual nº **16.184.703-0**, acima qualificada, condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de **R\$ 294.316,26 (duzentos e noventa e quatro mil, trezentos e dezesseis reais e vinte e seis centavos)**, sendo R\$ 168.180,72 (cento e sessenta e oito mil, cem e oitenta

<sup>3</sup>Lei nº 12.788/23

Art. 4º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação:

I - ao art. 3º, para as operações realizadas a partir de 1º de outubro de 2023;

II - à alínea “a” do inciso I do art. 1º, a partir de 1º de janeiro de 2024;

III - aos demais dispositivos, na data de sua publicação.



reais e setenta e dois centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I, 160, I, c/ fulcro art. 646, todos do RICMS/PB, e R\$ 126.135,54 (cento e vinte e seis mil, cem e trinta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário de R\$ **1.243.280,76 (hum milhão, duzentos e quarenta e três mil, duzentos e oitenta reais e setenta e seis centavos)**, sendo R\$ 621.640,38 (seiscentos e vinte e um mil, seiscentos e quarenta reais e trinta e oito centavos) de ICMS e R\$ 621.640,38 (seiscentos e vinte e um mil, seiscentos e quarenta reais e trinta e oito centavos), de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

Cancelo o crédito tributário no valor de **R\$ 42.045,18 (quarenta e dois mil e quarenta e cinco reais e dezoito centavos)** de multa por infração, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Contudo, destaco a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório no tocante as acusações de falta de lançamento de nota fiscal de aquisição na escrita contábil) e de vendas sem emissão de notas fiscais – produção registrada menor do que a produção real, em função do vício formal indicado.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 19 de março de 2024.

Lindemberg Roberto de Lima  
Conselheiro Relator