



PROCESSO Nº 0111312015-0

ACÓRDÃO Nº 357/2024

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Recorrida: MAJELA MEDICAMENTOS LTDA.

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

Autuante: MONICA JANSEN CORREA DE ARAÚJO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO DE SOMA). FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - GARANTIDO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DECRETO Nº 31.072 DE 29 DE JANEIRO DE 2010. MARGEM DE 30% SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS. IMPROCEDÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AO RESULTADO. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Nas denúncias fiscais de erro na conta gráfica do ICMS (erro de soma) e de falta de recolhimento do ICMS - garantido as peças iniciais apresentam incongruência na descrição da infração com os fatos narrados nas respectivas notas explicativas, bem como nos documentos que lastrearam essas infrações, impondo a declaração de nulidade por vício formal de ambas, nos termos dos art. 16 e 17 da Lei 10.094/2013.

- A apuração do ICMS substituição tributária com base em levantamento de lucro bruto com margem de lucro bruto de 30%, decorrente da obrigação prevista no Decreto nº 31.072 de 29 de janeiro de 2010 não encontra esteio na interpretação sistemática da legislação aplicável, visto que o descumprimento da regra do Termo de Acordo implica a perda do benefício, cabendo a complementação da carga tributária para os produtos comercializados nos respectivos períodos pelo regime de Substituição Tributária original, na forma prevista pela Cláusula Terceira do Regime Especial de Tributação contido no Parecer nº: 2010.01.00.00203, combinado com o art. 5º, inciso I do citado decreto.

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, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Contudo, reformo de ofício quanto ao resultado a decisão singular, e passo a julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000102/2015-57, (fls. 3 a 4), lavrado em 26 de janeiro de 2015, contra a empresa MAJELA MEDICAMENTOS LTDA, inscrição Estadual nº 16.156.944-7, eximindo-o de quaisquer ônus oriundo deste contencioso tributário.

Ressalve-se, todavia, o direito da Fazenda estadual de realizar um novo procedimento fiscal com lastro no que determina o art. 173, inciso II do CTN no tocante às infrações de erro na conta gráfica do ICMS (erro de soma), e falta de recolhimento do ICMS - garantido, declaradas nulas por vício formal.

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

P.R.E.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 09 de julho de 2024.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

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

JOÃO EDUARDO FERREIRA FONTAN DA COSTA BARROS
Assessor



PROCESSO Nº 0111312015-0

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: MAJELA MEDICAMENTOS LTDA.

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

Autuante: MONICA JANSEN CORREA DE ARAÚJO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO DE SOMA). FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - GARANTIDO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DECRETO Nº 31.072 DE 29 DE JANEIRO DE 2010. MARGEM DE 30% SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS. IMPROCEDÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AO RESULTADO. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Nas denúncias fiscais de erro na conta gráfica do ICMS (erro de soma) e de falta de recolhimento do ICMS - garantido as peças iniciais apresentam incongruência na descrição da infração com os fatos narrados nas respectivas notas explicativas, bem como nos documentos que lastrearam essas infrações, impondo a declaração de nulidade por vício formal de ambas, nos termos dos art. 16 e 17 da Lei 10.094/2013.

- A apuração do ICMS substituição tributária com base em levantamento de lucro bruto com margem de lucro bruto de 30%, decorrente da obrigação prevista no Decreto nº 31.072 de 29 de janeiro de 2010 não encontra esteio na interpretação sistemática da legislação aplicável, visto que o descumprimento da regra do Termo de Acordo implica a perda do benefício, cabendo a complementação da carga tributária para os produtos comercializados nos respectivos períodos pelo regime de Substituição Tributária original, na forma prevista pela Cláusula Terceira do Regime Especial de Tributação contido no Parecer nº: 2010.01.00.00203, combinado com o art. 5º, inciso I do citado decreto.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto nos termos do art. 80 da Lei nº 10.094/13, em face da decisão monocrática que julgou nulo o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000102/2015-57, (fls. 3 a 4), lavrado em 26 de janeiro



de 2015, contra a empresa MAJELA MEDICAMENTOS LTDA, inscrição Estadual nº 16.156.944-7, em razão das seguintes infrações:

0016 - ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO DE SOMA) >> Reconstituindo a Conta Gráfica do ICMS constataram-se erros de soma que resultaram na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa: IRREGULARIDADE DECORRENTE DA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DE ICMS DOS PRODUTOS TIDOS COMO NORMAIS, OU SEJA, NÃO SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

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

Nota Explicativa: INFRINGIDO O DECRETO Nº 31.072 DE 29 DE JANEIRO DE 2010 EM SEU ARTIGO 5º, INCISO I, O QUAL IMPÕE ACRÉSCIMO DE 30% SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, A FIM DE DETERMINAR OS PREÇOS MÉDIOS DE VENDA CORRESPONDENTES. PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

0338 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - GARANTIDO >>> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte não recolheu, dentro do prazo legal, o ICMS Garantido.

Nota Explicativa: TRATA-SE DE PRODUTOS DE TRIBUTAÇÃO NORMAL, ENQUADRADOS NO ARTIGO 24, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO III DO RICMS/PB, O QUAL IMPÕE ACRÉSCIMO NUNCA INFERIOR A 30% SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, A FIM DE DETERMINAR OS PREÇOS MÉDIOS DE VENDA CORRESPONDENTES, NOS TERMOS DO INCISO II DO § 4º DO ART. 643 DO MESMO REGULAMENTO.

Com supedâneo nos fatos acima, a Representante Fazendária lançou, de ofício, o crédito tributário no valor total de **R\$ 229.048,31 (duzentos e vinte e nove mil e quarenta e oito reais e trinta e um centavos)**, sendo R\$ 119.141,77 (cento e dezenove mil, cento e quarenta e um reais e setenta e sete centavos, de ICMS, de R\$ 109.906,54 (cento e nove mil, novecentos e seis reais e cinquenta e quatro centavos), de multa por infração, por infringência aos artigos e cominação das penalidades previstas nos dispositivos transcritos abaixo.



Descrição da infração	Infração Cometida - Dispositivos	Penalidade Proposta-Dispositivos
0016 - ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO DE SOMA)	Art. 60, c/c Art. 54; Art. 55; e Art. 106 do RICMS/PB	Art. 82, III, da Lei n. 6.379/96
0286 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	Art. 106, do RICMS/PB	Art. 82, V, "a" da Lei n. 6.379/96
0338 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - GARANTIDO	Art. 14 XII c/c 3º, XV, do RICMS/PB	Art. 82, II, "e" da Lei n. 6.379/96

Instruem a peça acusatória os documentos das fls. 5/20.

Cientificado da lavratura do Auto de Infração, por via postal, com Aviso de Recebimento (AR) em 27 de março de 2015 (fls. 21), o contribuinte interpôs peça reclamatória, protocolada em 27 de abril de 2015, posta às fls. 23/38, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

1. O auto de infração se encontra, em parte, atingido pelo instituto da decadência referente aos fatos geradores de janeiro a março de 2010, visto que a ciência ocorreu em março de 2015, decorridos 5(cinco) anos a contar da ocorrência de fato gerador, nos termos do art. 151, §4º do CTN;
2. Ocorrência de nulidade do auto de infração por ausência de intimação do termo de início de fiscalização na forma o art. 196 do CTN e do art. 642 c/c 694, inciso I do RICMS/PB;
3. Nulidade do auto de infração por incompetência do agente fiscal para realizar ato administrativo fora do prazo legal de 60 dias previsto no art. 694, §3º do RICMS/PB, eivado de vício a medida fiscal lavrada;
4. O procedimento fiscal constante na acusação considerou a margem de 30% de lucro nas operações de saída, sem contudo apropriar os créditos a que teria direito por ocasião das entradas de mercadorias, tendo em vista a fiscalização ter desconsiderado a condição especial de tributação, com base no princípio da não cumulatividade;
5. Verifica-se uma desconsideração das escritas fiscal e contábil, visto que a Impugnante é possuidora de contabilidade regular com base no Lucro Real, devidamente registrada na Junta Comercial do Estado da Paraíba, situação que obsta a utilização do mecanismo prático de aferição de arbitramento da conta mercadorias, diante da existência de livros contábeis;
6. Não existe equívoco na conta gráfica de ICMS da Impugnante, visto que a fiscalização deixou de averiguar os lançamentos no livro Registro de saída e de Apuração de ICMS para comprovação de erro de apuração dos débitos. Na verdade, a fiscalização é que deixou de apurar o saldo correto anterior do exercício de 2012, que não é no valor de R\$ 5.141,64 e sim de R\$ 8.447,58, razão pela qual resultou em inconformidade nos meses subsequentes;



7. A Impugnante pediu pelo acolhimento de sua defesa, com acatamento e provimento pela nulidade e/ou improcedência do auto de infração, requerendo, ainda, que as intimações fossem realizadas em nome dos causídicos no endereço citado no pedido final da Impugnação;

8. Por fim, a autuada solicitou o acolhimento dos pedidos formulados na peça de defesa para que fosse declarada a nulidade da autuação por vícios e, no mérito, a veracidade das alegações apresentadas.

A Impugnante juntou documentos aos autos, conforme fls. 39 a 48.

Conclusos (fl. 50) e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, e na sequência, distribuídos ao julgador fiscal, Joao Lincoln Diniz Borges.

Antes de proferir sentença, o julgador singular requisitou Diligência para que os Fazendários se pronunciassem sobre os documentos apresentados pela defesa (fls. 56). Em resposta, os auditores anexaram Informação Fiscal às fls. 57 e novos documentos foram anexados com a diligência às fls. 63/141 dos autos.

Em sequência, o Julgador decidiu pela nulidade do auto de infração, em consonância com a sentença acostada às fls. 147/158, cuja ementa abaixo reproduzo, *litteris*:

NULIDADE DE PARTE DAS ACUSAÇÕES FISCAIS. CONTRADIÇÃO ENTRE A DENÚNCIA E A NOTA EXPLICATIVA NAS INFRAÇÕES Nº 0016 e 0338. ERRO DE DENUNCIÇÃO. VÍCIO FORMAL. IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO Nº 0286. INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DO DECRETO Nº 31.072/2010. ARBITRAMENTO IMPRÓPRIO DO CMV PARA EFEITO DE BASE DE CÁLCULO. PERDA DO BENEFÍCIO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

- Nulidade das infrações nº 0285 e 0254, diante de um equívoco cometido pela Fiscalização que caracteriza uma contradição entre o fato infringente constante em nota explicativa que colide com a descrição da infração, caracterizando nulidade por vício formal com oportunidade para refazimento do lançamento indiciário.

- Improcedência da infração nº 0286, diante da interpretação equivocada do Decreto nº 31.02/2010 que não autoriza exigência de ICMS com base em arbitramento do CMV para efeito de exigência fiscal, cabendo a complementação da carga tributária para os produtos comercializados nos respectivos períodos pelo regime de ST original, na forma prevista pela Cláusula Terceira do Regime Especial de Tributação contido no Parecer nº: 2010.01.00.00203, quando não satisfeita a exigência a obrigatoriedade prevista no art. 5º, inciso I do citado decreto.

AUTO DE INFRAÇÃO NULO

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

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 23/11/2020 (fls. 160/161), o sujeito passivo não mais se manifestou nos autos.

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



Eis o breve relato.

VOTO

Versa a presente demanda sobre o recursos de ofício interposto contra a decisão de primeira instância, que julgou nula as acusações de (a) ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO DE SOMA), e (b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - GARANTIDO, e a improcedência da acusação de (c) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, em face da empresa epigrafada.

Como a acusada não interpôs Recurso Voluntário, a matéria alegada na instância prima encontra-se preclusa, não litigiosa, sendo portanto objeto do recurso de ofício as razões que levaram o julgador singular a decidir pela nulidade do auto de infração, *ex vi* do art. 77 da Lei 10.094/2013, *verbis*:

Art. 77. Da decisão contrária ao contribuinte caberá recurso voluntário, com efeito suspensivo, para o Conselho de Recursos Fiscais, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da sentença.

§ 1º O recurso que versar sobre uma ou algumas das infrações ou lançamentos implicará no reconhecimento da condição de devedor relativo à parte não litigiosa, ficando definitivamente constituído o crédito tributário.

§ 2º Na hipótese do § 1º deste artigo, não sendo cumprida a exigência relativa à parte não questionada do crédito tributário, à vista ou parceladamente, no prazo estabelecido no “caput” deste artigo, deverá o órgão preparador encaminhar para registro em Dívida Ativa, sem prejuízo do disposto no art. 33 desta Lei.

2. ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO DE SOMA)

No caso em tela, a fiscalização, ao reconstituir a conta gráfica do ICMS dos períodos de janeiro a dezembro de 2011 e de janeiro a dezembro de 2013 constatou incorreções quanto a *PRODUTOS TIDOS COMO NORMAIS, OU SEJA, NÃO SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*, e cobrou o ICMS devido, conforme consta na nota explicativa.

Constatada as irregularidades, foi lavrado auto de infração por afronta ao disposto nos artigos 54, 55, 60 e 106, do RICMS/PB, anexado-se os demonstrativos de RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS às fls. 13 e 14 dos autos.

Ao analisar cuidadosamente a denúncia, o diligente Julgador Singular observou que a infração não ocorreu por simples “**erro de soma**”, mas em registros equivocados nas operações com tributação normal como sendo não tributadas. Entendeu que essa situação leva a uma incongruência na descrição dos fatos, por caracterizar um vício da natureza formal.

Transcrevo, em seguida, os argumentos utilizados:



“Ao analisar as denúncias descritas, de fato, considerando o teor das acusações apresentadas, podemos inferir, na realidade, que as Infrações de nº 0016 e 0338, encontram-se prejudicadas, onde, no tocante a primeira (Infração nº 0016), é versado ocorrência de ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO DE SOMA), onde tal fato denunciado entra com conflito com o teor narrativo constante na própria nota explicativa da acusação, haja vista configurar outra situação infringente no sentido de se verificar registros equivocados nas operações com tributação normal como sendo não tributadas.

De fato ao analisar os demonstrativos fiscais constantes às fls. 13 e 14 dos autos que embasaram a acusação posta na Infração nº 0016, evidencia uma situação que demandou apuração de lançamento de débitos e créditos na conta gráfica de ICMS que estariam em desconformidade com a origem documental de suporte, gerando falta de recolhimento de ICMS que destoia da narrativa de “erro de soma” na reconstituição do conta corrente, situação que fragiliza a acusação fiscal.”

Com efeito, ao revisitar as planilhas das fls. 13 e 14, percebe-se que houve a reconstituição da conta-corrente do ICMS por equívocos nos saldos credores, e não por simples erro de soma, de forma que a descrição dada à infração não está adequada, ocasionando vício de natureza formal.

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 CTN¹ e art. 18 da Lei nº 10.094/13².

Dessarte, em sintonia com a decisão da instância singular, confirmo a nulidade da acusação por vício de natureza formal.

3. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - GARANTIDO

A Fiscalização promoveu a autuação do contribuinte pela falta do recolhimento do ICMS garantido, com fundamento legal no art. 3º, XV e art. 14, XII, do RICMS-PB e aplicou a multa do art. 82, II, "e", da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

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

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

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

A presente infração está instruída com os Demonstrativos de Conta Mercadorias do exercício de 2012 (fls. 17) e do exercício de 2011 (fls. 18). Complementa a nota explicativa que *“TRATA-SE DE PRODUTOS DE TRIBUTAÇÃO NORMAL, ENQUADRADOS NO ARTIGO 24, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO III DO RICMS/PB, O QUAL IMPÕE ACRÉSCIMO NUNCA INFERIOR A 30% SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, A FIM DE DETERMINAR OS PREÇOS MÉDIOS DE VENDA CORRESPONDENTES, NOS TERMOS DO INCISO II DO § 4º DO ART. 643 DO MESMO REGULAMENTO.”*

Não resta dúvida que a infração apurada diz respeito à omissão de saídas de mercadorias tributáveis por meio de conta mercadorias. Nada obstante, ao registrar no Sistema ATF a infração, por erro, lançou-se uma descrição completamente incongruente, um erro nítido apenas na formalização do auto de infração, que não passou despercebido pelo julgador *a quo*, que quanto ao fato, assim justifica:

“No tocante a Infração nº 0338, também se verifica um equívoco de denúncia, haja vista que a fiscalização apurou a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais nos exercícios de 2011 e 2012, através de levantamento da conta mercadorias, na forma do art. 643, §4º, II do RICMS/PB, porém denunciou a falta de recolhimento de

¹ 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.

² 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.



ICMS GARANTIDO, situação que evidencia um vício formal quanto a correta tipificação da irregularidade fiscal apurada.

Nesse contexto, temos um conflito entre os fatos infringentes descritos em nota explicativa que colide com a narrativa das infrações apontadas na exordial, onde tal situação caracteriza um vício de natureza formal nos lançamentos indiciários, o que motiva plena insegurança jurídica e, como consequência, cerceamento do direito de defesa do contribuinte, por dificultar a compreensão e natureza dos fatos apurados nos autos do processo.

Sem desrespeito ao trabalho da fiscalização, importa reconhecer a contradição entre a descrição do fato infringente em comparação com os fatos narrados na nota explicativa em comparação aos papéis de trabalho da auditoria, confirmando, assim, a necessidade de nulidade das acusações dispostas nas Infrações nº 0016 e 0338.

Portanto, depreende-se que diante do equívoco constatado na descrição das infrações, em confronto com a identificação da tipificação que deveria ter sido apurada e denunciada corretamente nos autos, materializou-se o vício formal que macula a exigência do crédito tributário.”

Considerando as disposições contidas nos artigos 16 e 17 de Lei nº 10.094/13, os Autos de Infração lavrados com vício de forma quanto à descrição da infração devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores.

Como visto, a consequência da declaração de nulidade por vício formal é a possibilidade do refazimento do lançamento, nos termos do art. 173, II, do CTN³ e art. 18 da Lei nº 10.094/13⁴. Dessarte, em sintonia com a decisão da instância singular, confirmo a nulidade da acusação por vício de natureza formal na descrição dos fatos.

3. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS

A matéria em debate tem por fundamento a infringência ao art. 106, do RICMS/PB, com fulcro no art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/1996, a seguir transcritos:

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

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

(...)

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

³ 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.

⁴ 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.



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

V – de 100% (cem por cento):

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

O Representante Fazendário instruiu os autos com os documentos denominados de “*DEMONSTRATIVO DA MOVIMENTAÇÃO DAS MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*” dos exercícios de 2012 e de 2013 (fls. 15/16).

Por sua vez, a Nota Explicativa traz a motivação de que o contribuinte infringiu o Decreto nº 31.072 de 29 de janeiro de 2010 em seu artigo 5º, inciso I, o qual impõe acréscimo de 30% sobre o custo de aquisição das mercadorias, a fim de determinar os preços médios de venda correspondente dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Ao se deparar com essa acusação, o i. julgador *a quo* fez uma interpretação da legislação aplicada à espécie, qual seja, do Decreto nº 31.072/10, bem como do respectivo **Termo de Acordo de Parecer nº 2010.01.00.00203**, e em breve síntese, entendeu que ao caso se aplicaria a glosa total do TARE para que fosse cobrada a Substituição Tributária pela legislação geral. Veja-se:

“De fato, o Decreto nº 31.072/10, concedeu o benefício fiscal com nova sistemática de cálculo do ICMS - ST, no entanto, diferente do que entendeu a fiscalização, o artigo 5º e seus incisos representam uma condição normativa de usufruto do citado regime especial de tributação, caso em que deverá ser cumpridas as exigências ali previstas, entre elas de ter que praticar preço médio de venda superior ao custo de aquisição das mercadorias acrescido de, no mínimo, 30% (trinta por cento).

Neste contexto, na hipótese de descumprimento dessa obrigatoriedade pela empresa autuada, na forma prevista no inciso I do art. 5º do Decreto nº 31.072/10, motivaria o perdimento do citado regime especial pela falta de atendimento de margem de 30% sobre o custo de aquisição, no entanto, não há disciplinamento para hipótese de arbitramento do CMV com efeito de exigência de ICMS sobre a diferença de lucro bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, como erroneamente entendeu a dita fiscalização.

Tal situação é claramente identificada quando se analisa os termos pactuados no Regime Especial, conforme PARECER Nº 2010.01.00.00203, que convalidou o Termo de Acordo no Processo nº 0865372009-0, estabelecendo que na hipótese de descumprimento pela empresa outorgada das regras previstas no art. 5º, incisos I a V do Decreto nº 31.072/10, a empresa não fará jus ao benefício previsto no referido decreto e deverá complementar a carga tributária dos produtos comercializados nos respectivos períodos, conforme Cláusula Terceira do TARE abaixo citada em seu inteiro teor:

PROCESSO Nº: 0865372009-0 PARECER Nº: 2010.01.00.00203
INTERESSADO: MAJELA MEDICAMENTOS LTDA. INSCRIÇÃO
ESTADUAL: 16.156.944-7 CPF/CNPJ: 09.613.374/0001-57 ENDEREÇO:
PRAIA DO JACARE, S/N, JACARE, CEP: 58105810, CABEDELO CASSADO



PELO PARECER Nº: 2014.01.00.00244 CASSADO PELO PARECER Nº: 2015.01.06.00112 Substituição Tributária - Decreto 31.072/2010. Parecer pelo deferimento.

O contribuinte acima identificado, atacadista de produtos farmacêuticos, solicita à Secretaria de Estado da Receita, Regime Especial de Tributação que lhe confira tratamento diferenciado quando da apuração e recolhimento do ICMS Substituição Tributária, relativo às entradas de tais mercadorias em seu estabelecimento.

O pedido está amparado pelo Decreto nº 31.072, de 29 de janeiro de 2010, o qual normatiza a concessão de benefício tributário que resulta em forma de tributação diferenciada aos produtos farmacêuticos constantes do Anexo 05 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

Assim, considerando a prerrogativa constante do art. 788 do RICMS/PB, que outorga ao Excelentíssimo Senhor Secretário de Estado da Receita a competência para conceder, a requerimento da parte interessada, regime especial de tributação e, ainda, com respaldo no Decreto nº 31.072/2010, opina-se pelo deferimento do presente Regime Especial, que se regerá da forma seguinte: REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO

Cláusula primeira - Fica atribuída à requerente a condição de sujeito passivo por substituição tributária para o fim de retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária relativo aos produtos farmacêuticos relacionados no Anexo 05 do RICMS/PB, por ocasião das entradas das mesmas em seu estabelecimento comercial.

Cláusula segunda - Para apuração do ICMS Substituição Tributária devido no mês, a OUTORGADA deverá observar em relação aos produtos farmacêuticos constantes do item 14 do Anexo 05, RICMS/PB, as disposições contidas no art. 1º do Decreto nº 31.072/2010 e efetuar o recolhimento do imposto apurado até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, utilizando DAR modelo 1, com código de receita 1106 ;

Cláusula terceira - Nos meses em que a OUTORGADA não cumprir com as exigências contidas no §3º do art. 1º e no art. 5º, ambos do Decreto nº 31.072/2010, não fará jus ao benefício previsto no referido decreto e deverá complementar a carga tributária dos produtos comercializados nos respectivos períodos;

Cláusula quarta - A OUTORGADA fará constar na nota fiscal de saída, ainda que por meio de carimbo, a indicação de que o imposto foi recolhido pelo regime de substituição tributária.

Cláusula quinta - Nas saídas interestaduais de mercadorias de que trata o presente regime especial, a OUTORGADA observará o disposto no §3º do art. 396 do RICMS/PB, não cabendo ressarcimento de ICMS Substituição Tributária;

Cláusula sexta - A OUTORGADA deverá observar todas as demais disposições contidas no Decreto nº 31.072/2010 e o presente regime não dispensa a empresa do cumprimento das demais obrigações tributárias, principal e acessórias, previstas na legislação tributária vigente ou pela superveniente, cumprindo à Secretaria de Estado da Receita, determinar eventuais conferências nos documentos e livros fiscais, conforme lhe aprouver, a fim de que se verifique a regularidade no cumprimento das exigências estatuídas neste instrumento;



(...) Nos estritos limites deste instrumento, concede-se o Regime Especial. É o parecer que se submete à apreciação superior. Gerência de Tributação, 15 de abril de 2010. Mônica Jansen Corrêa de Araújo Auditora Tributária De acordo.

De ordem do Gerente Executivo de Tributação, à consideração do Sr. Secretário Executivo da Receita. Gerência Executiva de Tributação, 15 de abril de 2010. Rosana Maria Pereira Gomes Gerente Operacional

Dessa forma, se confirma a ocorrência de equívoco no procedimento da fiscalização, visto que caberia a complementação da carga tributária com base no regime da substituição tributária originalmente cabível para os produtos comercializados no período auditado com base no regime tributário de origem, de acordo com a eficácia e aplicabilidade devida nos termos do art. 144 do CTN, que assim dispõe:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Assim, vejo uma premissa fática equivocada de interpretação do Decreto nº 31.072/10, no tocante a repercussão tributária nos termos do art. 5º, inciso I do citado decreto, diante dos efeitos normativos do benefício fiscal contido na perda da redução da carga tributária quando das operações com os produtos farmacêuticos constantes no Anexo 05 do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba – RICMS/PB, situação que motiva a decretação de improcedência da Infração nº 0286.”

Com efeito, o art. 5º do Decreto 31.072/2010 traz obrigações do contribuinte beneficiado pelo Regime Especial, e entre elas a de praticar preço médio de venda superior ao custo de aquisição das mercadorias acrescido de, no mínimo, 30% (trinta por cento), na forma da redação vigente do dispositivo à época da ocorrência dos fatos geradores.

Art. 5º São obrigações do contribuinte beneficiado pelo Regime Especial disposto neste Decreto, além das demais previstas no RICMS/PB:

I - praticar preço médio de venda superior ao custo de aquisição das mercadorias acrescido de, no mínimo, 30% (trinta por cento);

Nova redação dada ao inciso I do “caput” do art. 5º pelo inciso II do art. 1º do Decreto nº 43.371/23 - DOE de 17.01.2023. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2023.

I - para fins de cobrança do imposto sobre as saídas, definidas no art. 1º deste Decreto, será considerado o preço de vendas superior ao custo de aquisição das mercadorias acrescido de, no mínimo, 30% (trinta por cento);

II - estabelecer-se em local compatível com a atividade desempenhada e que disponha de espaço físico apropriado para a estocagem das mercadorias;

III - manter sistema eletrônico de processamentos de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais e entregar, mensalmente, até o dia 10 (dez) do mês subsequente, via internet, os arquivos magnéticos com o registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por quaisquer meios, referentes à totalidade das operações de entradas e de saídas realizadas no período de apuração, atendendo às especificações técnicas estabelecidas no Anexo 06 do RICMS/PB (Convênio ICMS 57/95), com os tipos de registros 10, 11, 50, 54, 74, 75, 88 e 90;



Nova redação dada ao inciso III do “caput” do art. 5º pelo inciso II do art. 1º do Decreto nº 36.537/15 - DOE de 30.12.15.

OBS: efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2016.

III – apresentar, mensalmente, no prazo regulamentar, a Escrituração Fiscal Digital – EFD;

IV – Revogado.

V – apresentar, quando exigido, os comprovantes do pagamento das vendas efetuadas para hospitais, casas de saúde e estabelecimentos congêneres, bem como a órgãos públicos.

A discordância levantada pelo diligente julgador se refere à forma como se deve dar a complementação da carga tributária prevista na Cláusula terceira do Termo de Acordo. Ao analisar a planilha acusatória, percebe-se que foi realizada uma apuração de **DIFERENÇA TRIBUTÁVEL POR OMISSÃO DE SAÍDAS (fls. 15/16)** ao elevar o lucro bruto de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária ao patamar de 30%. Ou seja, foi realizada uma Conta Mercadorias lucro presumido, com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

A *priori*, essa presunção não está prevista no art. 5º do Decreto 31.072/2010, pois este disciplina a matéria como obrigação do contribuinte para usufruir do regime especial. O resultado encontrado permite concluir que a empresa descumpriu obrigação do TARE.

O real sentido da norma deve ser alcançado por meio de uma interpretação sistemática do benefício fiscal. Nessa linha, a Cláusula terceira destaca que a Outorgada não fará jus ao benefício previsto no referido decreto e deverá complementar a carga tributária dos produtos comercializados nos respectivos períodos nos meses em que não cumprir com as exigências contidas no §3º do art. 1º e no art. 5º, ambos do Decreto nº 31.072/2010.

Eis os exatos termos da Cláusula terceira do TARE:

“Cláusula terceira - Nos meses em que a OUTORGADA não cumprir com as exigências contidas no §3º do art. 1º e no art. 5º, ambos do Decreto nº 31.072/2010, não fará jus ao benefício previsto no referido decreto e deverá complementar a carga tributária dos produtos comercializados nos respectivos períodos;”

Dessa forma, a interpretação dada pelo julgador na sentença de que a complementação se refere ao regime de substituição tributária de tributação pela regra de tributação geral é a correta, visto que está em sintonia também com o §2º do Art. 6º, que resguarda à SEFAZ-PB o direito de exigir do contribuinte o recolhimento do imposto sob o regime de tributação normal relativamente ao período de vigência do regime especial de que trata o Decreto em caso de descumprimento das regras nele impostas ou de redução, sem justificativa, nos recolhimentos do imposto do contribuinte.

“Art. 6º O Regime Especial de Tributação concedido nos termos deste Decreto não gera direito adquirido e poderá ser revogado a qualquer tempo pela Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ-PB - na hipótese de descumprimento das regras impostas ao contribuinte ou de redução injustificada nos recolhimentos do imposto.



§ 2º Fica resguardado à Secretaria de Estado da Receita o direito de exigir do contribuinte o recolhimento do imposto sob a forma normal de tributação relativamente ao período de vigência do regime especial, em caso de descumprimento das regras nele impostas, ou de redução, sem justificativa, nos recolhimentos do imposto do contribuinte.

Nova redação dada ao “caput” do § 2º do art. 6º pela alínea “c” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 39.306/19 (DOE de 20.07.19).

§ 2º Fica resguardado à Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ-PB - o direito de exigir do contribuinte o recolhimento do imposto sob o regime de tributação normal relativamente ao período de vigência do regime especial de que trata este Decreto em caso de descumprimento das regras nele impostas ou de redução, sem justificativa, nos recolhimentos do imposto do contribuinte.”

Dessarte, com todo o respeito ao trabalho realizado pela Fiscalização, e ciente da controvérsia que a legislação desperta nesse ponto, mas a interpretação adotada pelo julgador singular é correta do ponto de vista sistemático, visto que o percentual de 30% a que o contribuinte se obrigou no TARE estava disciplinado no contexto das obrigações acessórias assumidas para auferir ao benefício.

Seu descumprimento, portanto, traz como sansão a perda do benefício nos meses em que incorridas e não à manutenção do benefício com a presunção de saídas para atender a uma margem de lucro bruto de 30% na forma apurada no auto de infração.

Sendo assim, diante do equívoco na materialidade desta denúncia, a improcedência do crédito tributário é medida necessária, ratificando-se a decisão prolatada na instância singular.

Quanto ao resultado do julgamento, a sentença concluiu que o auto de infração seria nulo, excepcionando a última acusação, julgada improcedente.

Embora não modifique o resultado individual, nem o mérito do recurso de ofício, julgo o auto de infração improcedente, ressalvando-se a possibilidade de realizar um novo procedimento fiscal, nos termos do art. 173, inciso II do CTN, no tocante às infrações de erro na conta gráfica do ICMS (erro de soma), e falta de recolhimento do ICMS - garantido.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do Recurso de Ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Contudo, reformo de ofício quanto ao resultado a decisão singular, e passo a julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000102/2015-57, (fls. 3 a 4), lavrado em 26 de janeiro de 2015, contra a empresa MAJELA MEDICAMENTOS LTDA, inscrição Estadual nº 16.156.944-7, eximindo-o de quaisquer ônus oriundo deste contencioso tributário.

Ressalve-se, todavia, o direito da Fazenda estadual de realizar um novo procedimento fiscal com lastro no que determina o art. 173, inciso II do CTN no tocante às infrações de erro na conta gráfica do ICMS (erro de soma), e falta de recolhimento do ICMS - garantido, declaradas nulas por vício formal.

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



Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 9 de julho de 2024.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator