



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 1

PROCESSO Nº 1428712020-5

ACÓRDÃO Nº 0657/2022

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: A F INDUSTRIA E COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA.

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - POMBAL

Autuante: ACILINO ALBERTO MADEIRA NETO

Relatora: CONS.^a MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

Relator do Voto Divergente : CONS.^o EDUARDO SILVEIRA FRADE

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AJUSTES MANTIDOS - VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. No caso dos autos, restou comprovado devoluções de mercadorias referentes a operações de entradas, motivo pelo qual, foram devidamente excluídas.

- A incorreta descrição dos fatos, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos, comprometeu o lançamento a título de VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal, nos termos do que estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13.

- Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

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

A C O R D A M à maioria acompanhando o voto da Cons.^a Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões os conselheiros(as), Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, José Valdemir da Silva, Lindemberg Roberto de Lima, Leonardo do Egito Pessoa (Suplente), Larissa Meneses de Almeida e Sidney Watson Fagundes da Silva e Voto



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 2

divergente do Cons.º Eduardo Silveira Frade como voto vencido, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter inalterada a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001315/2020-63, lavrado em 2 de outubro de 2020 contra a empresa A F INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 1.467.635,02 (hum milhão, quatrocentos e sessenta e sete mil, seiscentos e trinta e cinco reais e dois centavos)**, sendo R\$ 733.817,51 (setecentos e trinta e três mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e um centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/ fulcro art. 646, todos do RICMS/PB e R\$ 733.817,51 (setecentos e trinta e três mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e um centavos) de multas por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, mantenho cancelado, por indevido, o *quantum* de R\$ 396.423,66 (trezentos e noventa e seis mil, quatrocentos e vinte e três reais e sessenta e seis reais), pelos motivos acima evidenciados.

Ressalto a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório em função dos vícios formais indicados, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13, aplicando-se, ao caso, o prazo constante no art. 173, II, do CTN.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 07 de dezembro de 2022.

MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES
Conselheira

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), EDUARDO SILVEIRA FRADE E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 3

PROCESSO Nº 1428712020-5

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: A F INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA.

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - POMBAL

Autuante: ACILINO ALBERTO MADEIRA NETO

Relatora: CONS.^a MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

Voto Divergente: CONS.^o EDUARDO SILVEIRA FRADE.

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AJUSTES MANTIDOS - VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO MATERIAL - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. No caso dos autos, restou comprovado devoluções de mercadorias referentes a operações de entradas, motivo pelo qual, foram devidamente excluídas.

- A incorreta descrição dos fatos, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos, comprometeu o lançamento a título de VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, em sua integralidade, acarretando a sua nulidade por vício material, em razão de erro de direito, restando violado o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte o recurso de ofício interposto nos termos do artigo 80 da Lei nº 10.094/13 contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001315/2020-63, lavrado em 2 de outubro de 2020 em desfavor da empresa F A INDUSTRIA E COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA, inscrição estadual nº 16.145.475-5.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 4

Na referida peça acusatória, constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.
Nota Explicativa.: PLANILHAS EM ANEXO.

0593 – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL >> O contribuinte acima qualificado suprimiu o recolhimento do imposto estadual devido por ter omitido saídas de produtos tributáveis.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário lançou um crédito tributário na quantia total de **R\$ 1.864.058,68 (hum milhão, oitocentos e sessenta e quatro mil, cinquenta e oito reais e sessenta e oito centavos)**, sendo R\$ 841.685,10 (oitocentos e quarenta e um mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e dez centavos) de ICMS, por infringência aos artigos: 158, I, 160, I; c/fulcro no art. 646; art. 106, art. 60, I e II c/c art. 277, todos do RICMS/PB e R\$ 841.685,10 (oitocentos e quarenta e um mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e dez centavos) a título de multas por infração, embasada no artigo 82, II, “b” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às folhas 8 a 21 dos autos.

Cientificada, do resultado da ação fiscal, por meio do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 04/11/2020 (fl. 22), a autuada apresentou reclamação tempestiva, em 02/12/2020 (fls. 24-39). Em sua defesa, ao qual relatamos em apertada síntese, a impugnante argumenta:

- (i) Que a empresa foi vítima de um golpe praticado por empresas sediadas em outros estados (relação em anexo), que emitiam notas fiscais de venda de mercadorias em nome de terceiros, de maneira fraudulenta e unilateral, conforme fazem prova os fatos noticiados no Boletim de Ocorrência e no Requerimento de Diligência formalizado à SEFAZ/PB, anteriores à lavratura do Auto de Infração;
- (ii) Que há vício na “materialidade”, no “sujeito passivo” e na “base de cálculo” da autuação fiscal, isto é, nos critérios material, pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, o que impede a subsunção do fato imponible (falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios) à norma eleita pela autoridade fiscal;



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 5

- (iii) A autoridade fiscal não determinou corretamente a matéria tributável, assim como, não calculou corretamente o montante devido, em nítido descumprimento ao que preceitua o artigo 142 do CTN;
- (iv) Houve violação a um requisito inerente e específico aos autos de infração, qual seja, a correta descrição do fato, nos termos do art. 10, III, do Decreto Federal nº 70.235/1972 e art. 17, II, da Lei nº 10.094/2013;
- (v) As demais notas fiscais de aquisição (50%) de fato não foram lançadas pela impugnante, contudo, no caso em apreço, não se pode presumir por qualquer motivo, a “supressão no recolhimento do imposto estadual”, isto porque, as notas dizem respeito, em sua maioria, “insumos” para produção de “torta de caroço de algodão”, cuja saída é isenta do ICMS, por força do art. 6º, XIII, alínea “c”, item 3, letra “f” do RICMS;
- (vi) No tocante a segunda infração, não houve saída de produtos tributáveis sem a emissão de documento fiscal; tanto é verdade que a própria autoridade fiscal, quando da atuação do contribuinte, relacionou as notas fiscais de saídas e aplicou o montante da alíquota do ICMS;
- (vii) Prossegue afirmando que a alíquota aplicada ao montante das notas de saídas está equivocada, em virtude de a autoridade fiscal ter aplicado a alíquota de 17% e 18%, conforme o período, entretanto deveria ter aplicado a alíquota de 12%, por tratarem de notas fiscais de saídas interestaduais;
- (viii)

Por fim, a Impugnante requer:

- Inicialmente, que todas as intimações deste processo sejam na pessoa do advogado Ricardo Regis de Brito, OAB nº 19.492;
- Sejam acolhidas as teses formuladas e sustentadas na impugnação para anular, de plano, por vício material, o auto de infração sob exame, por ser ato administrativo praticado em total desacordo com a lei;
- Em não entendendo pela anulação do referido instrumento de atuação, seja o presente feito suspenso e convertido em diligência especificamente para



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 6

apurar os fatos noticiados no Boletim de Ocorrência, por ser medida de direito e justiça;

-Por fim, seja o auto de infração julgado totalmente improcedente.

Sem informação de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, sendo distribuídos ao julgador fiscal Heitor Collet, que após análise do caderno processual, julgou o auto de infração parcialmente procedente, nos termos da seguinte ementa, *litteris*:

NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO LANÇADAS – AQUISIÇÕES COM RECURSOS PROVENIENTES DE OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO – PRESUNÇÃO LEGAL DO ARTIGO 646, IV, DO RICSM – EXCLUSÃO DOS LANÇAMENTOS REFERENTES ÀS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS CUJAS MERCADORIAS FORMA DEVOLVIDAS – DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE. SAÍDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL – ERRO NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO – CONTRADIÇÃO – NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS ELENCADAS PELO AUTUANTE – VÍCIO FORMAL – NULIDADE DA ACUSAÇÃO.

- Contribuinte submetido ao regramento da EFD/SPED – Escrituração Fiscal Digital, onde a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646, IV, do RICMS/PB. Constada a existência de notas fiscais cuja mercadorias foram devolvidas, estas devem ser excluídas da cobrança do auto de infração.

- A segunda acusação (593) encontra-se maculada por vício formal insanável, uma vez que a autoridade fiscal apresenta nos autos a planilha com a relação de notas fiscais de saídas emitidas, as quais serviram de base para a própria acusação descrita no auto de infração, qual seja: SAÍDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. Nulidades de natureza formal abrem a oportunidade de lavratura de novo libelo basilar.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Em decorrência dessa decisão, o crédito tributário restou fixado no valor de R\$ 1.467.635,02 (um milhão, quatrocentos e sessenta e sete mil, seiscentos e trinta e cinco reais e dois centavos), dividido entre ICMS, no valor de R\$ 733.817,51 (setecentos e trinta e três mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e um centavos), e o mesmo montante de multa por infração, conforme a sentença de fls. 171 a 187.

Em atendimento ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora da instância *a quo* recorreu de ofício da sua decisão.

Cientificada da decisão singular via DTE em 27/09/2021, a autuada não mais se manifestou nos autos.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 7

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

Eis o relatório.

VOTO DIVERGENTE

Consorte se pode observar, a presente demanda versa acerca de *i*) omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, detectada através da falta de lançamentos de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, verificada nos exercícios de 2016, 2017, 2018, 2019 e *ii*) vendas sem emissão de documento fiscal, sendo formalizadas contra a empresa A F INDUSTRIA E COMERCIO DE RAÇÕES LTDA, já previamente qualificada nos autos.

O Recurso de Ofício, com efeito, somente produz o efeito devolutivo em relação a parte declarada contrária à fazenda pública, que, no caso, abrange o reconhecimento de nulidade por vício formal, bem como ajustes nos lançamentos decorrentes de provas contidas nos autos.

No tocante ao pedido de diligência formalizado junto a instância prima, merece razão a ilustre relatora ao assentar que as razões apresentadas pela instância “*a quo*” quanto a não aceitação do pedido formulado, posto que se verifica o entendimento da atuada acerca das denúncias, bem como que, em razão dos elementos probatórios constante dos autos, não se vislumbra, dúvida hábil a ensejar a necessidade de esclarecimento por parte do julgador.

Contudo, em que pese as razões expostas pela ilustre relatora, entende-se o reconhecimento da nulidade processual em razão de vício formal não representa o melhor desfecho para a lide.

Com efeito, o julgador monocrático, com o que corroborou a ilma. Relatora, considerou nulo por vício formal, nos termos do artigo 17, incisos I e II da Lei nº 10.094/13, o lançamento ora em questão, após verificar que o fiscal atuante se equivocou na escolha da infração, vez que descreveu que a atuada realizou operações de “*saída sem emissão de documento fiscal*”, *ao tempo em que, anexa aos autos, planilha contendo a relação de notas fiscais de saídas emitidas pela atuada, as quais serviram de base para esta acusação.*

Nesse sentido, verifica-se, pois, que há divergência entre os documentos assentados aos autos, os quais não convergem com a norma de lançamento assentada, esta última sendo diversa, pois versa acerca da saída sem emissão de documento fiscal, ao passo que a documentação acostada apresenta a relação de notas emitidas. Contudo, a referida nulidade haveria de ser declarada por vício material e não formal, conforme se passará a demonstrar.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 8

O auto de infração, ao enunciar uma conduta infracional, constrói e apresenta uma norma jurídica que impõe, como observa o professor Lourival Vilanova¹, uma conduta obrigatória (o), permitida (p) ou proibida (v).

A norma que enuncia a obrigação, com efeito, como ensina Paulo de Barros Carvalho², em estrutura lógica será composta por um antecedente, também chamado de hipótese, e conseqüente, unidas por um modal deôntico implicacional.

No âmbito do antecedente restará descrito o enunciado factual, isto é, a determinação do evento, no tempo e espaço de sua ocorrência. Em outras palavras, na hipótese será descrito o fato jurídico, este compreendido como descrição de um evento que importe ao sistema de direito. No conseqüente, por outro lado, será apresentada a relação jurídica firmada entre sujeitos, unidos por um elemento implicacional, cuja conduta poderá ser obrigatória, permitida ou proibida.

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

Neste sentido, se a descrição do evento no universo do direito - transformando-o, pois, em fato jurídico - restar equivocada, tem-se que a própria norma de lançamento da obrigação tributária restaria viciada. Em outras palavras, o próprio lançamento restaria, em sua essência, viciado, restando violado o artigo 142 do Código Tributário Nacional³ e, portanto, sendo materialmente nulo, posto que a norma que o determina restaria maculada.

Neste sentido, ter-se-ia, pois, vício material, na norma de lançamento, nos termos que ensina a Professora Renata Elaine da Silva⁴:

¹ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 136.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 626-630

³Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

⁴ SILVA, Renata Elaine. *Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 194-195



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 9

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

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

Tal entendimento, inclusive, encontra respaldo em outros ensinamentos doutrinários. Neste sentido, Diego Diniz Ribeiro⁵, cuidou em distinguir vício material e vício formal. Vejamos:

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

⁵ RIBEIRO, Diego Diniz. *Vício formal versus vício material para fins de anulação de autos de infração*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-09/direto-carf-vicio-formal-versus-vicio-material-fins-anulacao-autos-infracao>



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 10

na aplicação das normas referentes ao direito material, ou seja, um erro na aplicação da regra de incidência do tributo lançado.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Ano-calendário: 2012

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. EMPRESA FALIDA. RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES.

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

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

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

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

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no artigo 142 do Código Tributário Nacional, qual seja, a valoração jurídica dos fatos tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 11

ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo. Assim, não pode o Fisco, sob o pretexto de corrigir eventual vício formal detectado, intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências são necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não é apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou essencial ao ato praticado. (Proc. 10580.721374/2016-16, Ac. 1301002.975, Rec. de Ofício, CARF, 1ª S, 3ª C, 1ª TO, j. 11/04/2018) *(grifo nosso)*.

Assim, no tocante à distinção entre vício material e formal, tem-se que o primeiro circunscreve-se a aspectos essenciais ao auto de infração, nos termos previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional e tem por conseguinte a possibilidade de refazimento do feito, observado o artigo 173, I do mesmo diploma, ao passo que vício formal tem sua violação em elementos extrínsecos, os quais não estão previstos na norma de lançamento, mas que maculam o instrumento que o formaliza e, conseqüente, resulta na possibilidade de refazimento do feito observando-se o artigo 173, II do CTN.

Com efeito, no caso dos autos, destaca-se que é fundamental a correta descrição da hipótese da norma de lançamento a qual deve respaldar-se nos elementos de prova apresentados, mesmo por que, como ensina Fabiana Tomé, os elementos de prova, além de servirem como substrato à verificação do fato jurídico, sendo elemento de validade da norma, devem consubstanciar a motivação dos atos administrativos e a motivação que substancia a essência da norma de lançamento. Neste sentido, destaca a professora⁶:

⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012, p. 331.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 12

Na hipótese de ser expedido ato de lançamento ou de aplicação de penalidade sem que os fatos jurídicos relatados encontrem suporte na linguagem das provas, referido ato está maculado na *motivação*, um dos elementos intrínsecos ao ato administrativo

Ademais, o erro na norma de lançamento evidencia erro de direito que, como ensina Paulo de Barros Carvalho⁷, envolve um problema de subsunção, um equívoco no enquadramento legal ou, em outras palavras, uma distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta (o lançamento) e seu referencial de validade, notadamente o substrato factual, representado pelo enunciado conotativo da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência).

Ou seja, uma vez que o substrato factual (documentação apresentada) não corresponde à enunciação dos motivos que levaram à enunciação da norma de lançamento, tem-se vício de validade na construção desta norma, razão pela qual há de ser declarada sua nulidade material

Em outras oportunidades, inclusive, esta relatoria já destacara a compreensão do vício material, notadamente como sendo aquele que se verifica a partir da subsunção do fato à norma. Destaca-se, pois, trecho do acórdão 0485/2022, julgado à unanimidade pela Segunda Câmara deste e. Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba:

PROCESSO Nº 1241352021-0
e-processo nº 2021.000156957-1
ACÓRDÃO Nº 0485/2022
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2018, 445-446



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 13

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA
SEFAZ - SANTA LUZIA

Autuante: WANDA VENTURA FERREIRA BRAGA

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE

(...)

Isto posto, identifica-se vício material no auto de infração em epígrafe, notadamente por ser aquele relacionado à subsunção do fato à norma tributária em si considerada, relacionada a questões do fato jurídico tributário ou ainda à relação jurídica dele decorrente.

Esta Casa revisora, inclusive, já se debruçou sobre o debate acerca da natureza dos vícios de lançamento, valendo o destaque para o seguinte excerto do Voto no Acórdão nº 0001/2021⁸ de Relatoria do Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva.

⁸ACÓRDÃO nº 0001/2021

Processo nº 0863532019-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

Recorrida: MARISA LOJAS S. A.

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

Autuantes: MARIA DO SOCORRO CONSERVA ARRUDA E FRANCISCA SANDRA DE SOUZA CRISPIM

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

ESTOQUE A DESCOBERTO (FISCALIZAÇÃO PERÍODO ABERTO) – NULIDADE – VÍCIOS FORMAIS CONFIGURADOS – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – INFRAÇÃO CARACTERIZADA - MULTA APLICADA – IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO - A incorreta descrição dos fatos, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos, comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal do lançamento a título de estoque a descoberto, nos termos do que estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal. - Os levantamentos fiscais que apontaram a ocorrência de vendas de mercadorias tributáveis desacompanhadas de documentação fiscal foram elaborados com base nas informações prestadas pela própria atuada por meio de arquivos de Escrituração Fiscal Digital. Admitir-se a existência de imperfeições operacionais da empresa sem qualquer prova que as fundamente como justificativa para afastar a exigibilidade do crédito tornaria inócua a redação do § 1º do artigo 1º do Decreto nº 30.478/09, porquanto inviabilizaria qualquer procedimento fiscal, já que permitiria a omissão de informações necessárias à apuração do crédito tributário referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, acarretando consideráveis prejuízos ao Fisco. - A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 14

Sobre a matéria, convém observamos a ementa do Parecer PGFN/CAT Nº 278/2014:

PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei nº 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO. I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (g. n.)

Com efeito, restou configurado equívoco no “cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário”, situação que demanda o reconhecimento da nulidade da acusação, por vício material, em decorrência da violação ao artigo 142 do CTN⁹, postergando o encerramento da querela, uma vez que fica garantido ao fisco a possibilidade de realização de novo procedimento fiscal observando-se a norma decadencial que prescreve o artigo 173, I, CTN, bem como a adequada descrição da conduta infracional e dos dispositivos violados.

Com estes fundamentos, portanto, em que pesem as razões assentadas pela ilustre Conselheira, ousa-se delas divergir, uma vez que não se guardando relação entre a documentação acostada e a norma de lançamento indicada, restaria configurado vício de direito, o que ensejaria a nulidade por vício material, resultante na infringência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional que, por ser norma geral de direito, hierarquicamente superior, portanto, há de ser preservado.

Salienta-se, entretanto, que a nulidade por vício material, nos termos declarados, haveria de resultar na necessidade de observância na propositura de lançamento nos termos previstos no artigo 173, I do Código Tributário Nacional.

⁹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 15

No tocante, porém, à acusação de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, há de ser destacada as razões apresentadas pela relatora do presente processo, com as quais se corrobora.

Com efeito, a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas acarreta a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646 do RICMS-PB.

Em outras palavras, a falta do registro de notas fiscais relativas às entradas de mercadorias denota pagamentos realizados com recursos fora do Caixa escritural da empresa, presumindo-se, por disposição legal, que sejam advindos de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, contrariando os artigos 158, I e 160, I do RICMS/PB.

Adverte-se, todavia, que, em que pese a presunção legal, esta é de caráter relativo, competindo ao contribuinte o ônus de provar a não realização da hipótese de incidência da norma de presunção, nos termos do artigo 56, parágrafo único, da Lei nº 10.096/13.

Fazendo uso do direito de provar a improcedência em parte da acusação, a autuada, em sede de impugnação, afirma que cerca de 50% (cinquenta por cento) das notas fiscais denunciadas foram emitidas eletronicamente de maneira fraudulenta e unilateral por empresas de outros estados, conforme Boletim de Ocorrência Policial e requerimento de Diligência formalizado junto à SEFAZ/PB.

Contudo, conforme apontara o julgador monocrático, corroborado pela ilma. Relatora, os procedimentos adotados pela autuada, são insuficientes para ilidir o lançamento tributário, uma vez que não se constituem provas inequívocas de que as operações não ocorreram. Além disso, não constam nos autos o mencionado Boletim de Ocorrência, como alegado pelo contribuinte.

Este entendimento também é referendado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, a exemplo do acórdão nº 021/2014, merecendo destaque o trecho da referida decisão:

Em relação ao Boletim de Ocorrência Policial (...), não consta nos autos deste processo em discussão a conclusão do inquérito policial sobre a inocência do contribuinte, nem muito menos informação sobre eventual ação judicial com trânsito em julgado a seu favor; os julgamentos administrativos não dependem de espera na apreciação judicial, porém, provadas as razões do contribuinte, deve ele impetrar conforme mencionado anteriormente, ação regressiva contra aqueles que porventura tenham utilizado seu nome e inscrição estadual indevidamente

Não obstante o sujeito passivo seguir argumentando que, em relação às demais notas fiscais que não se pode presumir, por qualquer motivo a “supressão no recolhimento do imposto estadual”, isto porque, as notas dizem respeito, em sua maioria, a “insumos” para produção de “torta de caroço de algodão”, cuja saída é isenta do ICMS, por



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 16

força do art. 6º, XIII, alínea “c”, item 3, letra “f” e art. 34, II, “f”, ambos do RICMS/PB, como destacado pela ilustre relatora, corroborando com a decisão monocrática, para serem aplicados o benefício fiscal mencionado, o contribuinte deveria demonstrar nas saídas, as deduções nos preços das mercadorias relativas a redução da base de cálculo nas operações interestaduais, bem como a isenção, quando das operações internas, nos termos dos mencionados artigos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

Contudo, o diligente julgador singular, após minuciosa análise do caderno processual decidiu por afastar da autuação as notas fiscais nº 661, 665, 411, 678, 210, 211, 2293, 3229, 5974, 6025 e 6718, por constatar que se tratava de operações que tiveram suas mercadorias devolvidas, decisão corroborada pela ilma. Relatora e com o que se reitera, destacando que esta análise fizera inquirar a repercussão tributária apurada para os referidos documentos fiscais.

Com estes fundamentos,

VOTO, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, todavia alterando quanto aos fundamentos, em razão do vício material identificado, a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001315/2020-63, lavrado em 2 de outubro de 2020 contra a empresa A F INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 1.467.635,02 (um milhão, quatrocentos e sessenta e sete mil, seiscentos e trinta e cinco reais e dois centavos)**, sendo R\$ 733.817,51 (setecentos e trinta e três mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e um centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/ fulcro art. 646, todos do RICMS/PB e R\$ 733.817,51 (setecentos e trinta e três mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e um centavos) de multas por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, mantenho cancelado, por indevido, o *quantum* de R\$ 396.423,66 (trezentos e noventa e seis mil, quatrocentos e vinte e três reais e sessenta e seis reais), pelos motivos acima evidenciados.

Ressalto, entretanto, a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório em função dos vícios materiais indicados, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13, aplicando-se, ao caso, o prazo constante no art. 173, I, do CTN.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Eduardo Silveira Frade
Conselheiro Relator



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 17

PROCESSO Nº 1428712020-5

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: A F INDUSTRIA E COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA.

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - POMBAL

Autuante: ACILINO ALBERTO MADEIRA NETO

Relatora: CONS.^a MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AJUSTES MANTIDOS - VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. No caso dos autos, restou comprovado devoluções de mercadorias referentes a operações de entradas, motivo pelo qual, foram devidamente excluídas.

- A incorreta descrição dos fatos, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos, comprometeu o lançamento a título de VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal, nos termos do que estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13.

- Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte o recurso de ofício interposto nos termos do artigo 80 da Lei nº 10.094/13 contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001315/2020-63, lavrado em 2 de



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 18

outubro de 2020 em desfavor da empresa F A INDUSTRIA E COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA, inscrição estadual nº 16.145.475-5.

Na referida peça acusatória, constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.
Nota Explicativa.: PLANILHAS EM ANEXO.

0593 – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL >> O contribuinte acima qualificado suprimiu o recolhimento do imposto estadual devido por ter omitido saídas de produtos tributáveis.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário lançou um crédito tributário na quantia total de **R\$ 1.864.058,68 (hum milhão, oitocentos e sessenta e quatro mil, cinquenta e oito reais e sessenta e oito centavos)**, sendo R\$ 841.685,10 (oitocentos e quarenta e um mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e dez centavos) de ICMS, por infringência aos artigos: 158, I, 160, I; c/fulcro no art. 646; art. 106, art. 60, I e II c/c art. 277, todos do RICMS/PB e R\$ 841.685,10 (oitocentos e quarenta e um mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e dez centavos) a título de multas por infração, embasada no artigo 82, II, “b” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às folhas 8 a 21 dos autos.

Cientificada, do resultado da ação fiscal, por meio do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 04/11/2020 (fl. 22), a autuada apresentou reclamação tempestiva, em 02/12/2020 (fls. 24-39). Em sua defesa, ao qual relatamos em apertada síntese, a impugnante argumenta:

- (ix) Que a empresa foi vítima de um golpe praticado por empresas sediadas em outros estados (relação em anexo), que emitiam notas fiscais de venda de mercadorias em nome de terceiros, de maneira fraudulenta e unilateral, conforme fazem prova os fatos noticiados no Boletim de Ocorrência e no Requerimento de Diligência formalizado à SEFAZ/PB, anteriores à lavratura do Auto de Infração;
- (x) Que há vício na “materialidade”, no “sujeito passivo” e na “base de cálculo” da autuação fiscal, isto é, nos critérios material, pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, o que impede a subsunção do fato imponible (falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios) à norma eleita pela autoridade fiscal;
- (xi) A autoridade fiscal não determinou corretamente a matéria tributável, assim como, não calculou corretamente o montante devido, em nítido descumprimento ao que preceitua o artigo 142 do CTN;



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 19

(xii) Houve violação a um requisito inerente e específico aos autos de infração, qual seja, a correta descrição do fato, nos termos do art. 10, III, do Decreto Federal nº 70.235/1972 e art. 17, II, da Lei nº 10.094/2013;

(xiii) As demais notas fiscais de aquisição (50%) de fato não foram lançadas pela impugnante, contudo, no caso em apreço, não se pode presumir por qualquer motivo, a “supressão no recolhimento do imposto estadual”, isto porque, as notas dizem respeito, em sua maioria, “insumos” para produção de “torta de caroço de algodão”, cuja saída é isenta do ICMS, por força do art. 6º, XIII, alínea “c”, item 3, letra “f” do RICMS;

(xiv) No tocante a segunda infração, não houve saída de produtos tributáveis sem a emissão de documento fiscal; tanto é verdade que a própria autoridade fiscal, quando da atuação do contribuinte, relacionou as notas fiscais de saídas e aplicou o montante da alíquota do ICMS;

(xv) Prossegue afirmando que a alíquota aplicada ao montante das notas de saídas está equivocada, em virtude de a autoridade fiscal ter aplicado a alíquota de 17% e 18%, conforme o período, entretanto deveria ter aplicado a alíquota de 12%, por tratarem de notas fiscais de saídas interestaduais;

(xvi)

Por fim, a Impugnante requer:

- Inicialmente, que todas as intimações deste processo sejam na pessoa do advogado Ricardo Regis de Brito, OAB nº 19.492;

- Sejam acolhidas as teses formuladas e sustentadas na impugnação para anular, de plano, por vício material, o auto de infração sob exame, por ser ato administrativo praticado em total desacordo com a lei;

- Em não entendendo pela anulação do referido instrumento de autuação, seja o presente feito suspenso e convertido em diligência especificamente para apurar os fatos noticiados no Boletim de Ocorrência, por ser medida de direito e justiça;

-Por fim, seja o auto de infração julgado totalmente improcedente.

Sem informação de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, sendo distribuídos ao julgador fiscal Heitor Collet, que após análise do caderno processual, julgou o auto de infração parcialmente procedente, nos termos da seguinte ementa, *litteris*:

NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO LANÇADAS – AQUISIÇÕES COM RECURSOS PROVENIENTES DE OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO – PRESUNÇÃO LEGAL DO ARTIGO 646, IV, DO RICSM – RXCLUSÃO DOS LANÇAMENTOS REFERENTES ÀS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 20

CUJAS MERCADORIAS FORMA DEVOLVIDAS – DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE. SAÍDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL – ERRO NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO – CONTRADIÇÃO – NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS ELENCADAS PELO AUTUANTE – VÍCIO FORMAL – NULIDADE DA ACUSAÇÃO.

- Contribuinte submetido ao regramento da EFD/SPED – Escrituração Fiscal Digital, onde a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646, IV, do RICMS/PB. Constada a existência de notas fiscais cuja mercadorias foram devolvidas, estas devem ser excluídas da cobrança do auto de infração.

- A segunda acusação (593) encontra-se maculada por vício formal insanável, uma vez que a autoridade fiscal apresenta nos autos a planilha com a relação de notas fiscais de saídas emitidas, as quais serviram de base para a própria acusação descrita no auto de infração, qual seja: SAÍDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. Nulidades de natureza formal abrem a oportunidade de lavratura de novo libelo basilar.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Em decorrência dessa decisão, o crédito tributário restou fixado no valor de R\$ 1.467.635,02 (um milhão, quatrocentos e sessenta e sete mil, seiscentos e trinta e cinco reais e dois centavos), dividido entre ICMS, no valor de R\$ 733.817,51 (setecentos e trinta e três mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e um centavos), e o mesmo montante de multa por infração, conforme a sentença de fls. 171 a 187.

Em atendimento ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora da instância *a quo* recorreu de ofício da sua decisão.

Cientificada da decisão singular via DTE em 27/09/2021, a autuada não mais se manifestou nos autos.

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

Eis o relatório.

VOTO

A matéria em apreciação versa sobre as seguintes denúncias: *i*) omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, detectada através da falta de lançamentos de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, verificada nos exercícios de 2016, 2017, 2018,



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 21

2019 e *ii*) vendas sem emissão de documento fiscal, sendo formalizadas contra a empresa A F INDUSTRIA E COMERCIO DE RAÇÕES LTDA, já previamente qualificada nos autos.

O Recurso de Ofício produz o efeito devolutivo em relação a parte declarada contrária à fazenda pública, que, no caso, abrange o reconhecimento de nulidade por vício formal, bem como ajustes nos lançamentos decorrentes de provas contidas nos autos.

No tocante ao pedido de diligência formalizado junto a instância prima, corroboro com as razões apresentadas pela instância “*a quo*” quanto a não aceitação do pedido formulado, sendo firmada em razão de sua desnecessidade, diante da clareza dos fatos denunciados, do entendimento da autuada acerca das denúncias e ainda em razão dos elementos probatórios constante dos autos.

Antes de qualquer análise do mérito, cumpre-me declarar que, à exceção da denúncia de vendas sem emissão de documento fiscal, a peça acusatória se apresenta apta a produzir os regulares efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, visto que sua confecção observa os requisitos indispensáveis de constituição e desenvolvimento válido do processo, o que atende os requisitos de validade do lançamento de ofício, dispostos no art. 142 do CTN, *in verbis*:

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

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

Acusação: 0593 – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL

No tocante a presente acusação, o julgador monocrático considerou nulo por vício formal o lançamento ora em questão, após verificar que o fiscal atuante se equivocou na escolha da infração, vez que descreveu que a autuada realizou operações de “*saída sem emissão de documento fiscal*”, *ao tempo em que, anexa aos autos, planilha contendo a relação de notas fiscais de saídas emitidas pela autuada, as quais serviram de base para esta acusação*.

Prossegue apontando que, de fato tenha ocorrido seja a falta de lançamento das notas fiscais de saídas das mercadorias emitidas, relacionada à Escrituração Fiscal Digital, visto que as notas fiscais foram emitidas.

Portanto, após análise do demonstrativo que instrui a acusação em pauta, também comprovo a existência de vício de natureza formal no Auto de Infração lavrado, no que tange à descrição da natureza da infração, bem como na norma legal infringida, pois esta não contém perfeitamente a conduta infracional, de forma que comungo com a decisão



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 22

preliminar, pois, resta configurado o vício formal previsto no art. 17, II e III da Lei nº 10.094/2013:

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

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

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

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

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.

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

Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio. Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

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

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

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 em exame.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 23

A consequência desse fato é a abertura de nova oportunidade para que a fiscalização proceda à lavratura de outra peça acusatória, em observância ao que estabelecem os artigos 18 da Lei nº 10.094/13 e 173, II, do Código Tributário Nacional.

Acusação 01: Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição nos Livros Próprios

A denúncia trata de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, verificada nos meses de set/15, nov/15, dez/15, jan/16, fev/16, mar/16, ago/16, jan/17, fev/17, jun/17, jul/17, set/17 a dez/17, jan/18, mar/18, set/18, out/18, nov/18, dez/18, jan/19, fev/19, mar/19, abr/19, jul/19 a dez/19, referentes as compras de mercadorias sem o correspondente registro das notas fiscais nos livros fiscais próprios (EFD), conforme demonstrativos às folhas 8 a 16 dos autos.

Como se sabe, a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas acarreta a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646 do RICMS-PB, abaixo transcrito:

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; (g.n.)

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

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

Com efeito, o fato gerador do ICMS se dá de forma indireta, onde a falta do registro de notas fiscais relativas às entradas de mercadorias denota pagamentos realizados com recursos fora do Caixa escritural da empresa, presumindo-se que sejam advindos de



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 24

saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, contrariando os artigos 158, I e 160, I do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

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;

Como forma de garantir efetividade ao comando insculpido nos dispositivos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabeleceu a penalidade aplicável àqueles que violarem as disposições neles contidas. Senão vejamos:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

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

Note-se que, tratando-se de presunção relativa, cabe ao contribuinte o ônus de provar a não realização do fato gerador presumido

Por sua vez, fazendo uso do direito de provar a improcedência em parte da acusação, a autuada, em sede de impugnação, afirma que cerca de 50% (cinquenta por cento) das notas fiscais denunciadas foram emitidas eletronicamente de maneira fraudulenta e unilateral por empresas de outros estados, conforme Boletim de Ocorrência Policial e requerimento de Diligência formalizado junto à SEFAZ/PB.

Pois bem. Conforme bem pontuou o julgador monocrático, em que pese a tentativa de afastar as denúncias descritas na inicial, o fato é que os procedimentos adotados pela autuada, são insuficientes para ilidir o lançamento tributário, uma vez que não se constituem provas inequívocas de que as operações não ocorreram. Além disso, não constam nos autos o mencionado Boletim de Ocorrência, como alegado pelo contribuinte.

Este entendimento também é referendado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, a exemplo do acórdão nº 021/2014, merecendo destaque o trecho da referida decisão, transcrevo:



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 25

“Em relação ao Boletim de Ocorrência Policial (...), não consta nos autos deste processo em discussão a conclusão do inquérito policial sobre a inocência do contribuinte, nem muito menos informação sobre eventual ação judicial com trânsito em julgado a seu favor; os julgamentos administrativos não dependem de espera na apreciação judicial, porém, provadas as razões do contribuinte, deve ele impetrar conforme mencionado anteriormente, ação regressiva contra aqueles que porventura tenham utilizado seu nome e inscrição estadual indevidamente”.

Prossegue justificando que o restante das notas fiscais de fato não foram lançadas pela impugnante, contudo, sustenta que não se pode presumir, por qualquer motivo a “supressão no recolhimento do imposto estadual”, isto porque, as notas dizem respeito, em sua maioria, a “insumos” para produção de “torta de caroço de algodão”, cuja saída é isenta do ICMS, por força do art. 6º, XIII, alínea “c”, item 3, letra “f” e art. 34, II, “f”, ambos do RICMS/PB.

No tocante ao argumento acima exposto, o diligente julgador monocrático, fundamentou que para serem aplicados o benefício fiscal mencionado, o contribuinte deveria demonstrar nas saídas, as deduções nos preços das mercadorias relativas a redução da base de cálculo nas operações interestaduais, bem como a isenção, quando das operações internas, nos termos dos mencionados artigos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

Outrossim, dos dispositivos supra, se pressupõe, que nas saídas de mercadorias, a autuada estava obrigada a deduzir do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado por isenção ou por redução da base de cálculo, fato este que não foi demonstrado pela autuada.

Por seu turno, o diligente julgador singular após minuciosa análise do caderno processual decidiu por afastar da autuação as notas fiscais nº 661, 665, 411, 678, 210, 211, 2293, 3229, 5974, 6025 e 6718, por constatar que se tratava de operações que tiveram suas mercadorias devolvidas, decisão com a qual comungo e que fez inquinar a repercussão tributária apurada para os referidos documentos fiscais.

Embora tais alegações já tenham sido devidamente enfrentadas na decisão monocrática, reforço os fundamentos de sua sentença, esclarecendo que a nota fiscal é documento dotado de validade jurídica, probante da ocorrência das operações mercantis. A existência destas destinadas ao sujeito passivo, sem registros em sua escrituração fiscal, transmite-lhe o ônus de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito constituído. A simples negativa de não haver adquirido as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais denunciadas, sem provas que a sustente, não tem o condão de ilidir a acusação em tela.

Ademais, importante ressaltar o teor da Súmula nº 2 desta Corte Administrativa, ratificada pela Portaria nº 311/2019/SEFAZ, de 18 de novembro de 2019:



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0657/2022
Página 26

SÚMULA Nº 02 - NOTA FISCAL NÃO LANÇADA - Constatação de falta de registro da entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, em razão da presunção legal de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

Diante destas considerações, arrimada na legislação de regência e nas considerações de cunho legal, esta relatoria, resolve manter em sua integralidade, o crédito tributário sentenciado no tocante a presente acusação.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovemento, para manter inalterada a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001315/2020-63, lavrado em 2 de outubro de 2020 contra a empresa A F INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de **R\$ 1.467.635,02 (hum milhão, quatrocentos e sessenta e sete mil, seiscientos e trinta e cinco reais e dois centavos)**, sendo R\$ 733.817,51 (setecentos e trinta e três mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e um centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/ fulcro art. 646, todos do RICMS/PB e R\$ 733.817,51 (setecentos e trinta e três mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e um centavos) de multas por infração, arrimada no art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, mantenho cancelado, por indevido, o *quantum* de R\$ 396.423,66 (trezentos e noventa e seis mil, quatrocentos e vinte e três reais e sessenta e seis reais), pelos motivos acima evidenciados.

Ressalto a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório em função dos vícios formais indicados, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13, aplicando-se, ao caso, o prazo constante no art. 173, II, do CTN.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 7 de dezembro de 2022.

Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões
Conselheira Relatora