



Conselho de Recursos Fiscais

**Processo nº 090.769.2007-9
Acórdão nº 361/2015
Recurso VOL/CRF-160/2013**

Recorrente: CIENLABOR – IND. COM. IMP. E EXP. DE PROD. HOSPITALARES LTDA.
Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA
Autuante: ANTÔNIO ARAÚJO LEITE
Relatora: CONS^a. PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA.

DECADÊNCIA AFASTADA. LANÇAMENTO ANTERIOR NULO POR VÍCIO FORMAL. ARTIFÍCIO CONTÁBIL. RECURSOS NÃO COMPROVADOS AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

O termo inicial da contagem da decadência, no caso de lançamento declarado nulo, por vício formal, é a data da decisão que declarar a nulidade ao fundamento de aplicabilidade da regra do art. 173, II, do CTN.

Constatada, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Duplicatas a Pagar”, a baixa de obrigações quitadas sem a indicação da origem dos recursos financeiros para cobrir tais pagamentos, em contrapartida na conta “Clientes Diversos”, aplica-se a presunção prevista na legislação de regência da manutenção de obrigações já pagas no passivo da empresa.

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

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para reformar a decisão proferida pela primeira instância, que julgou **PROCEDENTE**, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000686/2007-50**, lavrado em 1º/11/2007, contra a empresa **CIENLABOR – IND. COM. IMP. E EXP. DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.121.934-9, devidamente qualificada nos autos, obrigando-a ao recolhimento do crédito tributário no montante de R\$ 221.850,00 (duzentos e vinte e um mil, oitocentos e cinquenta reais), sendo o ICMS, no valor de R\$ 110.925,00 (cento e dez mil, novecentos e vinte e cinco reais), por infringência

aos arts. 158, I e 160, I e 646 todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e multa por infração de R\$ 110.925,00 (cento e dez mil, novecentos e vinte e cinco reais), nos termos do art. 82, V, alínea “a”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo por indevida a importância de R\$ 110.925,00 de multa por infração.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de julho de 2015.

**Patrícia Márcia de Arruda Barbosa
Cons^a. Relatora**

**Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Presidente**

**Participaram do presente julgamento os Conselheiros,
JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA
FURTADO, GLAUCO CAVALCATI MONTENEGRO e FRANCISCO GOMES DE
LIMA NETTO.**

Assessora Jurídica



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

Recurso VOL/CRF N.º 160/2013

Recorrente: CIENLABOR – IND. COM. IMP. E EXP. DE PROD. HOSPITALARES LTDA.
Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA
Autuante: ANTÔNIO ARAÚJO LEITE
Relatora: CONS^a. PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA.

DECADÊNCIA AFASTADA. LANÇAMENTO ANTERIOR NULO POR VÍCIO FORMAL. ARTIFÍCIO CONTÁBIL. RECURSOS NÃO COMPROVADOS AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

O termo inicial da contagem da decadência, no caso de lançamento declarado nulo, por vício formal, é a data da decisão que declarar a nulidade ao fundamento de aplicabilidade da regra do art. 173, II, do CTN.

Constatada, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta “Duplicatas a Pagar”, a baixa de obrigações quitadas sem a indicação da origem dos recursos financeiros para cobrir tais pagamentos, em contrapartida na conta “Clientes Diversos”, aplica-se a presunção prevista na legislação de regência da manutenção de obrigações já pagas no passivo da empresa.

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela atuada, nos moldes do artigo 77 da Lei nº 10.094/2013, contra decisão monocrática que

julgou **procedente** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000686/2007-50 (fls. 6), lavrado em 1º/11/2007, em função da seguinte acusação:

PAGAMENTO EXTRA-CAIXA >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamento(s) com recursos provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis s/o pagamento do imposto.

Nota Explicativa:

A REFERIDA IRREGULARIDADE ESTÁ EVIDENCIADA NA ESCRITA CONTÁBIL DO CONTRIBUINTE, MAIS PRECISAMENTE, NA CONTA DE FORNECEDORES DIVERSOS 2.1.1.02.001, PELA BAIXA DE OBRIGAÇÕES, UTILIZANDO-SE DE ARTIFÍCIO CONTÁBIL ESDRUXULO, SEM QUALQUER AMPARO DOCUMENTAL.

Indicados como infringidos os arts. 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, sendo proposta a multa prevista no art. 82, V, alínea “a”, da Lei nº 6.379/96, tendo constituído o crédito tributário na importância de R\$ 332.775,00, sendo R\$ 110.925,00, de ICMS, e R\$ 221.850,00, de multa por infração.

Instruem a peça acusatória os documentos de fls.9 a 23 dos autos.

Regularmente cientificada da autuação, de forma pessoal, a empresa apresentou reclamação, onde preliminarmente relata os fatos acontecidos em uma outra ação fiscal realizada pelo auditor Hermani Felinto de Brito, em 2003, com acusação de efetuar vendas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais no valor tributável de R\$ 366.687,59.

No mérito alega que, não obstante o cuidado do fazendário em cumprir as normas do RICMS, equivocadamente, sem o cumprimento de diligências legais, infere acerca da denúncia de vendas de mercadorias sem emissão de notas fiscais decorrente de registro de duplicatas sem comprovação de documento original, fato que caracteriza a presunção inculpada no art. 646 do RICMS-PB .

Na sequência, alega a existência de novos documentos que caso analisados pode-se verificar que houve o registro das operações efetuadas. Repele a ação da fiscalização em não apresentar planilha técnica para que fosse realizada a contestação da presunção da existência de obrigações, que nem mesmo novo exame da escrita fiscal foi solicitado, tendo sido utilizado os dados do processo anterior de nº 03004722003-5, julgado nulo – Recurso CRF 481/2006 – Acórdão 169/2007 com o intuito de fugir da iminente decadência.

Ressalta ainda a total falta de amparo legal da peça acusatória, tendo em vista a incompatibilidade dos argumentos citados pelo autuante, e os arts. 158, I e 160, I do RICMS-PB.

Ao final, requer o acolhimento e atendimento de suas pretensões, no sentido de regularizar suas atividades junto ao Fisco Estadual, protestando desde já pelas provas admitidas em direito e posterior juntada de notas fiscais, para que seja comprovada a improcedência total do auto de infração.

Em caso de entendimento diverso, protesta pelas provas em direito admitido, máxime a realização de novo exame fiscal com o acompanhamento de perito por ele indicado, no intuito de ser considerado nulo ou anulável de imediato ou a desqualificação da autuação imposta com o devido cancelamento de multas, juros e acréscimos, arquivando-se em definitivo o objeto desta lide como forma de Justiça.

A peça de defesa encontra-se instruída com cópias de documentos de fls. 31/201.

Em contestação, aduz o autuante, após resumir os fatos que enveredaram a ação fiscal em análise, desde a decretação de nulidade da peça acusatória anterior, até a determinação por este Colegiado da lavratura de nova peça. Em seguida, demonstrou a sistemática adotada pelo contribuinte quando do lançamento realizado nas Contas: Clientes Diversos 1.1.2.01.016, e na Conta Fornecedores Diversos 2.1.2.02.001 no valor de R\$ 652.500,00. Adita que notificou o contribuinte a apresentar a documentação atinente ao lançamento efetuado em sua escrita contábil, conforme documento de fl. 12, contudo, não foi atendido, e que os documentos trazidos em sua defesa em nada refutam a denúncia formulada na inicial.

Por fim, solicita o fazendário, a manutenção do novo feito fiscal em sua plenitude, em razão da falta de argumentos e provas por parte do sujeito passivo para refutar os trabalhos fiscalizatórios.

Não pesando sobre a autuada antecedentes fiscais, os autos foram conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, onde a julgadora singular, Ivônia Lourdes Lucena Lins, os fez retornar à Repartição Preparadora para que fosse tomadas providências no sentido da realização de novo exame fiscal suscitado pelo contribuinte em sua defesa.

Seguindo os trâmites processuais houve as notificações de praxe, recolhido os honorários periciais, sendo designado perito fazendário para a realização de tal intento, conforme documentos de fls. 213 a 226.

Na sequência, foi anexo ao processo o Laudo Revisional de fl. 227 a 235 – Volume 1, subscrito pelo auditor Ronaldo Bezerra Sereno.

Contudo, diante de diversos atropelos ocorridos nas notificações processuais, publicação de portarias, nomeação do perito da parte, houve a apresentação de

novo Laudo Revisional, anexo às fls. 282 a 284 e documentos de fls. 285 a 826 – Volume 2.

Em peça reclamatória contra o laudo revisional, a autuada faz de início um breve e fundamental resumo dos fatos acontecidos na lide, para e seguida arguir em preliminar a decadência do crédito tributário nos termos do art. 173, II c/c art. 156, V ambos do CTN.

Em seguimento faz uma sinopse cronológica dos fatos acontecidos por ocasião dos trabalhos revisionais na tentativa de comprovar que não houve a eventual procrastinação alegada pelo perito revisor. Alega que não houve a intimação dos assistentes técnicos para o acompanhamento dos trabalhos revisionais, o que no seu entender fere o Princípio da ampla defesa, que todas as vezes que foi intimada a cumprir qualquer exigência esteve à disposição dos auditores. Na sequencia faz referencia a outros laudos revisionais, cuja análise compreende aos exercícios de 1999 a 2001, diversos dos constantes no auto de infração sendo imprestáveis par o caso em exame.

Argui que não ocorreu qualquer hipótese de incidência tributária visto que inexistente fato gerador por total inconsistência da dedução a que chegou o agente fiscalizador, visto se tratar de um patente erro material de escrituração cometido por seu contador.

Na tentativa de demonstrar a inexistência de fato gerador da obrigação tributária descrita na peça acusatória, tendo em vista que todas as mercadorias vendidas foram escrituradas e emitidas as respectivas notas fiscais de saídas, não havendo o que se falar em omissões ou pagamento extra-caixa, a defendente discorre sobre o tema à luz da doutrina, da legislação de regência e da jurisprudência.

Adita que realizou várias importações, porém jamais foram levadas em consideração pela autoridade fazendária comprovando assim, o pagamento de fornecedores durante o exercício de 2002.

Instruem a peça defensual os documentos de fls. 862 a 901.

Aportando na Gerência Executiva de Julgamento de processos fiscais, os autos foram distribuídos ao julgador singular, Petrônio Rodrigues Lima, decidiu pela PROCEDÊNCIA do auto de infração, mediante o seguinte entendimento:

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. PAGAMENTO EXTRA-CAIXA. ILEGITIMIDADE DOS SÓCIOS E MANDATÁRIO COMO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS.

Desembolsos sem a correspondente contabilização no caixa, caracterizam pagamento extra-caixa, ensejando a presunção *juris tantum* de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. O contribuinte não apresentou provas capazes de elidir a acusação inserta na inicial.

Inexistindo previsão legal, não se pode imputar responsabilidade solidária aos sócios mandatários, salvo àquelas atribuídas nos termos dos artigos 134, VII e 135 do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Notificada da decisão monocrática por via postal, conforme AR de fls. 915 - Volume 2, a empresa autuada, através de advogado legalmente constituído, apresentou Recurso Voluntário, em 22/2/2013 – Volume 2, onde argui os seguintes pontos:

- não se conformando com o veredicto a que chegou o julgador singular, faz um breve relato dos fatos acontecidos na lide, desde o momento de início da ação fiscal, a lavratura da peça acusatória até a decisão exarada na instância prima;*
- em preliminar argui a decadência do direito de a autoridade fazendária constituir o crédito tributário cujo auto de infração foi elaborado em 1/11/2007, quando já transcorridos mais 5 anos do fato gerador da suposta obrigação tributária, tendo em vista a nulidade da peça acusatória anterior, nos moldes do art. 173, II c/c art. 156, V, ambos do CTN;*
- na sequencia discorre sobre as razões de reforma da decisão singular, alegando inexistência de fato gerador e de omissões, bem como a impossibilidade de substituição do auto de infração;*
- evidencia que inexistiu qualquer hipótese de incidência tributária, visto que inexistente fato gerador por total inconsistência da dedução do fazendário, que houvesse omissão ou pagamento extra-caixa, e sim um erro material – vício material realizado pelo contador em sua escrituração contábil, conforme livro razão transcrito à fl. 7 de seu recurso;*
- alega que pela conclusão do laudo não houve qualquer pagamento extra-caixa com recursos provenientes de omissões de saídas, na medida em que restou plenamente verificado que realizou a venda de mais de R\$ 1.903.691,24 no período de janeiro a setembro de 2002, emitindo regularmente todas as notas fiscais e recolhendo pontualmente todos os impostos incidentes; fato este também verificado pelo julgador singular;*
- adita que o valor das vendas daquele ano não foi adimplido por seus clientes à vista. Porém, haviam inúmeras e diversas contas à receber, vendas que foram realizadas à prazo, com duplicatas a serem pagas, ficando evidente o erro contábil.*
- alega que para que houvesse a omissão de saídas pretéritas, devidamente comprovada deveria o fazendário ter realizado o devido planilhamento do estoque à época, e não apegar-se unicamente ao lançamento equivocado de R\$ 652.000,00;*

- em defesa de seu direito, a recorrente traz a conhecimento fragmentos doutrinários e jurisprudência desta Casa que trata da matéria de nulidade do auto de infração;

- em seguimento insurge acerca da nulidade em razão do cerceamento de seu direito de defesa quando da realização do laudo revisor, que não teve o acompanhamento de seu assistente técnico, devendo este ser intimado para acompanhar os trabalhos e não apenas apresentar documentos;

- num segundo ponto de nulidade aduz que foi acostado aos autos o laudo elaborado pelo revisor Francisco Ilton pereira Moura, com valores e períodos completamente destoantes do objeto deste feito. Complementa suas argumentações na assertiva de que não houve qualquer pagamento extra-caixa, ou omissões, ou até passivo fictício, não havendo irregularidades, de modo que deve ser declarado nulo o auto de infração;

- na sequencia informa a recorrente que realizou várias importações com fechamento de câmbio que jamais foram levadas em conta pela autoridade fazendária para a comprovação de pagamento de fornecedores durante o exercício de 2002, pelo que na ocasião requer a juntada das Declarações de Importação relacionadas à fl. 26 de seu recurso, bem como a realização de novo laudo revisor tomando-se no seu cálculo as importações realizadas;

- no mais infere contra a multa aplicada, quanto a sua validade e forma de cálculo que possui nítido caráter confiscatório, uma verdadeira desproporcionalidade com a capacidade contributiva, trazendo à colação posições doutrinárias e a jurisprudência pátria sobre o tema;

- em conclusão espera que dado provimento a seu recursos declarando a decadência do auto de infração; ou não sendo este entendimento que este seja declarado nulo.

Integram a peça recursal um PARECER TÉCNICO CONTÁBIL de fls. 950 a 960 – Volume 2, que em apertada síntese impõe ressaltar os seguintes pontos:

- que o trabalho investigativo foi conduzido segundo Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC – TP 01 – Perícia Contábil e NBC=PP1 – Perito Contábil, aprovadas pelas Resoluções nº 1243 e 1244, de 18.12.2009;

- o trabalho técnico é composto de 5 anexos, que relatam a análise feita nos lançamentos por grupo de contas;

- como conclusão técnica aduz: Após análise minuciosa dos Livros Contábeis e, com base nos anexos elaborados, concluímos que o Lançamento efetuado na Conta Fornecedores Nacionais tendo como conta partida o grupo de contas Clientes diversos, foi **realizado incorretamente**. Diante da técnica contábil, esses grupos de contas não se relacionam. O grupo de contas Fornecedores Nacionais, sempre recebem

lançamentos das contas de Despesas e Materiais de Consumo ou Imobilizado, Partindo do pressuposto que as contas de Materiais de Consumo ou Imobilizado, não constituem FATO GERADOR do ICMS, ou seja, não efetuam circulação de mercadorias fora da empresa, o lançamento efetuado, não pode ser considerado omissão de receitas para fins da legislação do ICMS.

Em contra-arrazoado, o fazendário designado para efetuar a revisão fiscal após rebater as alegações recursais requerendo a manutenção do crédito tributário, como posto na inicial.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora estes foram, a mim distribuídos, seguindo normas regimentalmente previstas.

Eis O RELATÓRIO.

VOTO

A *quaestio juris* versa a respeito de Pagamento Extra- Caixa que evidenciou a ocorrência de vendas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais no período de 01.01.2010 a 31.12.2010.

Inicialmente resolveremos a questão preliminar suscitada pela recorrente, em referência ao instituto da decadência.

Sobre este aspecto urge, pois, rememorar os fatos:

Nos autos do Recurso nº 481/2006, o qual erigiu o Acórdão nº 169/2007, o então Conselheiro Relator Rodrigo Antônio Alves de Araújo, enveredou pela nulidade do Auto de Infração nº 2003.000022849-44, de 28.11.2003. Vejamos o teor do acórdão prolatado:

NULIDADE – Procedimento fiscal irregular

A irregularidade do procedimento fiscal acarretou a nulidade do Auto de Infração, consolidando a iliquidez e incerteza do crédito tributário lançado de ofício. Reformada a decisão recorrida. Auto de Infração Nulo.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

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

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e, de acordo com o voto da relator, pelo recebimento do recurso **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo seu **PROVIMENTO**, para reformar a decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** para declarar **NULO** o Auto de Infração nº **2003.000022849-44**, lavrado em 28 de novembro de 2003, contra a empresa **CIENLABOR INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E**

EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS HOSPITALARES E ESCOLARES LTDA., inscrita no CCICMS sob o nº **16.121.934-9**, eximindo-a de qualquer ônus decorrente do presente processo.

Ao tempo em que, com fulcro no art. 12, II, “d”, do Regulamento do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pelo Decreto n.º 24.133, de 26 de maio de 2003, DETERMINAM que sejam tomadas as providências necessárias na maior brevidade, face a iminência de caracterização da decadência, para a realização de novo procedimento fiscal, oportunidade em que deve ser tomado por base o saldo inicial da Conta Duplicatas a Receber contabilizado no mês de setembro de 2002, que deverá ser confrontado com a documentação fiscal originária correspondente, a fim de se apurar repercussão no tocante ao ICMS, bem como analisar os lançamentos contabilizados a título de ajustes entre contas.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do artigo 730, § 1º, inciso IV, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

O tema envolve a ponderação de um conflito entre o Princípio da Legalidade – favorável à eliminação da ilegalidade que tenha afetado o primeiro lançamento - e o Princípio da Segurança Jurídica – favorável à estabilidade das situações jurídicas individuais, evitando incertezas, bem como um exercício ilimitado do poder de lançar pelas autoridades administrativas.

Não restam dúvidas ser o Direito Tributário caracterizado pela sua formalidade, no qual os atos devem ser praticados de acordo com as formas prescritas e não defesas em lei, sob pena de perder sua eficácia no mundo jurídico. O Direito Tributário é essencialmente formal, dentro da expectativa de inserir o poder de tributar na estrita legalidade, visando proteger o contribuinte contra excessos de exação, visto essa formalidade guardar pertinência com a qualidade dos atos administrativos que são estritamente atos vinculados à lei, já que todo ato administrativo também é um ato jurídico.

Vislumbra-se que o questionamento surge no momento da realização de novo feito fiscal, tendo em vista já ter ocorrido o transcurso do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, estando em tese decaído o direito, nos moldes do art. 173, I do CTN, e sobre esta regra fez surgir a questão em exame.

Porém, o inciso II, do art. 173, do CTN, dispõe que será reaberto novo prazo decadencial se a nulidade se originar de vício formal, como se vê de sua dicção adiante transcrita:

*"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
(...)
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado."*

Esse excerto legal está a dizer que, da data da decisão definitiva, administrativa ou judicial, que tenha anulado por vício formal o lançamento tributário, anteriormente efetuado, terá o Fisco mais cinco anos para proceder a um novo lançamento.

Não restam dúvidas que mencionado dispositivo é muito criticado pela doutrina, no sentido de estar, introduzindo uma causa de interrupção ao prazo decadencial, e também, oferecendo um novo prazo como prêmio a quem praticou o ato nulo.

Neste ínterim, é necessário definir com clareza o que vem a ser vício formal. Para o deslinde da questão posta é importante, de plano, transcrever alguns posicionamentos relacionados à matéria.

Segundo Koch (Processo Administrativo Tributário, 2003) vício formal é toda inobservância aos requisitos e formas prescritos em lei para elaboração do ato administrativo do lançamento. Neste sentido, vício formal é uma característica do ato que o macula e lhe atribui um defeito, de maior ou de menor importância jurídica, sendo causa suficiente para anular o ato, mas que não retira a sua existência como um todo, de pleno direito, tornando o ato inexistente. O ato existe, mas estará contaminado por um ou vários defeitos.

O vício formal é intrínseco ao ato, um defeito de forma. A forma tem natureza processual e opera numa perspectiva de instrumentalidade, visando estabelecer o direito material. A forma não pode ser um fim em si, mas um meio de se atingir um fim, que é a prática de um ato jurídico perfeito. Daí porque não se pode caracterizar de vício formal qualquer omissão ou inobservância das regras legais que não tenham nenhuma importância do ponto de vista finalístico.

Em seu magistério, leciona ainda que, quando o lançamento for cancelado por possuir um vício formal, e por esse se entendem os que estão intrínsecos ao ato, decorrentes da forma, não podem desqualificar o ato administrativo, a Fazenda Pública pode e deve reemitir o lançamento, fazendo uso do prazo previsto no artigo 173, II do CTN. Nesse caso, reitera-se que o marco inicial será a data que tornou nulo definitivamente o lançamento, caracterizando o prazo para a ocorrência do fenômeno da “decadência revisional”.

De acordo com Plácido e Silva "Vício de Forma - É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica", e ainda: "Formalidade - Derivado de forma (do latim *formalitas*), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado".

Mediante estas considerações, observarmos ser o vício formal uma característica do ato que o macula e lhe atribui um defeito, de maior ou de menor importância jurídica, sendo causa suficiente para anular o ato, mas que não lhe retira a sua existência como um todo, de pleno direito, tornando o ato inexistente.

Essa linha de entendimento foi seguida no novo ordenamento processual administrativo tributário deste Estado – Lei nº 10.094, de 27/9/2013, cujos efeitos se produziram a partir de 1º de março de 2014, consoante se infere da dicção combinada dos arts. 16 e 17, III, do citado diploma legal, senão vejamos:

“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 – (...)

II – à descrição dos fatos”.

Assim, o ato administrativo de lançamento tributário de ofício deve ser praticado segundo as formas prescritas na legislação. A forma, aqui, deve ser entendida como a fundamentação do ato conclusivo, é o instrumento que lhe dá materialidade, é a maneira de disponibilizar ao mundo externo todo o procedimento adotado para a realização do ato final, são os diversos procedimentos necessários para que o ato se aperfeiçoe, a exemplo da descrição correta do fato infringente praticado.

In casu, de acordo com a fundamentação de voto do Conselheiro Rodrigo Antônio Alves Araújo o motivo da anulação do lançamento anterior, se deu em face de impropriedades ocorridas contidas no fato infracional descrito na peça vestibular que não determinava com segurança a natureza da infração, em virtude do equívoco do procedimento fiscal efetuado.

Não restam dúvidas que a infração está patente, todavia, diante da inobservância de formalidades previstas em lei, naquela ocasião não se pôde proceder a exigência do crédito tributário, o que ensejou a nulidade do auto de infração para a realização de um novo feito fiscal, após saneado o vício observado.

Refeito o libelo basilar, há que se destacar ainda que foram respeitados o direito da ampla defesa e do contraditório, a partir do momento que for oportunizado ao contribuinte discutir a exigência tributária, lançada de ofício, através do processo administrativo tributário, em duplo grau de jurisdição, e ainda que foram utilizados os mesmos elementos probantes, a exemplo de revisão fiscal solicitada, com o intuito de esclarecer o ocorrido.

Assim, na hipótese dos autos, a renovação da ação fiscal, no prazo estipulado no inciso II, art. 173 do CTN, é legítima, inoperando, portanto a decadência do direito de a Fazenda Pública refazer o ato fiscal.

Vencida a fase preliminar, abordaremos a questão meritória, narrada na peça acusatória, contida no campo Descrição da Infração. Vejamos:

PAGAMENTO EXTRA-CAIXA >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamento(s) com recursos provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis s/o pagamento do imposto.

Nota Explicativa:

A REFERIDA IRREGULARIDADE ESTÁ EVIDENCIADA NA ESCRITA CONTÁBIL DO CONTRIBUINTE, MAIS PRECISAMENTE, NA CONTA DE FORNECEDORES DIVERSOS 2.1.1.02.001, PELA BAIXA DE OBRIGAÇÕES, UTILIZANDO-SE DE ARTIFÍCIO CONTÁBIL ESDRUXULO, SEM QUALQUER AMPARO DOCUMENTAL.

Importa ressaltar que a acusação *sub judice* advém da falta de comprovação documental do lançamento detectado na escrita contábil da recorrente – folhas 12 e 16 do livro razão cuja representação demonstramos abaixo:

DATA: 30.9.2002

CONTA DEVEDORA: 1.1.2.02.003 – FORNEC. DIVERSOS

CONTA CREDORA: 1.1.1.2.01.016 – CLIENTES DIVERSOS

HISTÓRICO: TRANSF. TRANSF. ENTRE CONTAS LANC. A MAIOR

VALOR: R\$ 652.500,00

Como forma de fundamentar minhas razões de decidir, considero importante transcrever parte do laudo pericial, de fls. 282/283, confeccionado após a análise do lançamento censurado na escrita contábil da autuada, que faz referência aos seguintes pontos:

- 1) *... os trabalhos de Revisão Fiscal de acordo coma documentação apresentada e os documentos fiscais disponíveis no processo fiscal....*
- 2) *Preliminarmente em sua pela acusatória o Auditor identificou pagamento extracaixa no valor de R\$ 652.5000,00 identificado na conta Clientes diversos 1.1.2.01.016 (pagina 10) e a contra partida na conta fornecedores diversos 2.1.1.02.001 (pagina 09) lançado no dia 20/09/2001 através do lançamento 44 com a rubrica “transf. transf. entre contas lançamentos a maior.”*
- 3) *E ainda observamos que o saldo inicial em 01/09/20102 da conta Clientes Diversos 1.1.2.01.016 é de R\$ 989.329,90 e que após o lançamento esdrúxulo em 30/09/30003 no valor de R\$ 652.500,00 fica o saldo o valor de R\$ 135.043,71.*
- 4) *E na conta Fornecedores diversos 2.1.1.02.001 o saldo inicial em 01/09/2002 era de R\$ 735.138,51 e após o referido lançamento o saldo final em 30/09/2002 é de R\$ 81.035,77.*
- 5) *E em suas alegações a empresa não apresenta as justificativas e nem a documentação idônea para que seus argumentos sejam apreciados e dirimidas suas alegações tenta somente desfazer o trabalho de auditoria no qual tentou esclarecer tal lançamento.*

Conforme se percebe, a acusação em comento advém de artifício contábil representado pelo lançamento realizado com a finalidade de encobrir receitas marginais, dando baixa nas obrigações existentes, já que não se vislumbra na escrita contábil da autuada qualquer saída de numerário das contas “**Banco**” ou “**Caixa**” que pudessem legitimar a operação de baixa, sem que houvesse uma contrapartida relativa ao desembolso de numerário, conforme análise dos documentos que instruem os autos.

Em uma linguagem bem simplista o contribuinte usou numerários do “Caixa 2” para dar baixa em sua conta de obrigação, e, por conseguinte em uma conta de Direitos (clientes), sem o trânsito destes recursos pelo Caixa ou Conta Bancária da empresa.

Por sua vez, verifica-se com nível clareza que a contrapartida ocorreu na conta “**Clientes Diversos**”, procedimento este realizado para tentar regularizar a Conta “**Fornecedores Diversos**” com recursos extracaixa, levando-nos à ilação de que a empresa mantinha no passivo obrigações já pagas, as quais foram baixadas com o lançamento efetuado, fato este suficiente para fazer surgir a presunção legal albergada no § 8º do **art. 3º** da Lei nº 6.379/96 concernente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme se perquire da norma infracitada:

Art. 3º

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. (Lei nº 6.379/96)

Tal irregularidade ocorre quando determinados contribuintes utilizam receitas marginais, para efetuar a liquidação de obrigações, motivo pelo qual não providenciam o registro contábil do referido pagamento, incorrendo assim na presunção *juris tantum* da existência de obrigações já pagas na conta do passivo da empresa, prevista no art. 646, do RICMS-PB, aprovado pelo Dec. n.º 18.930/97, *in verbis*:

*Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, **autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.***

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do

estabelecimento.

Cabe lembrar que as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida.

In casu, o cerne das razões recursais é de que ocorreu um patente erro material de escrituração cometido por seu contador. Assim, solicitou a elaboração de um Parecer Técnico por profissional qualificado visando a desconstituir o crédito tributário decorrente desta demanda, assim o contribuinte tenta demonstrar a existência de erro em sua escrituração contábil, máxime no lançamento objeto de tanta celeuma, por meio do Parecer Técnico, contudo a conclusão a que chegou o referido parecer não tem o condão de desconstituir a acusação.

Ora, dos autos percebe-se que o lançamento contábil ocorreu em 30.9.2002, e, foi detectada sua irregularidade por meio do Auto de infração nº 2003.000022849, lavrado em 28.11.2003, porém devido a falha na descrição do fato infringente, foi decretado sua nulidade, e a determinação para a feitura deste lançamento desta feita, permitindo a perfeita narrativa do ato infracional ocorrido.

Destarte, na esfera administrativa tributária tal irregularidade traz como consequência para o contribuinte a aceitação dos lançamentos **no estado e condições** em que se encontram no momento da ação fiscal, já que é ele o legítimo responsável pelos seus lançamentos. Em outros termos, se o empresário deixou de cumprir - ou cumpriu mal - seu dever de manter escrituração regular, ele não poderá se valer, de uma opinião técnica, comprovando a irregularidade de sua escrituração para tentar invalidar lançamentos contábeis/tributários por ele mesmo realizados.

Ou seja, para a fiscalização, o que funciona como prova a favor do contribuinte é a regularidade na escrituração de todas as operações que indicam fato gerador do ICMS. Uma vez feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive pela Fiscalização, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra. O ônus da prova passa a ser do contribuinte.

Portanto, o sujeito passivo não pode, simplesmente, querer invalidar os lançamentos realizados em seu livro Diário, ou mesmo se negar a apresentar os documentos que deram origem a estes lançamentos à fiscalização, sob o azo de que ocorreu um erro de escrituração.

Também considero despiciendas a arguição de nulidade suscitada pela recorrente que entende ter havido cerceamento do direito de defesa, quando da realização dos trabalhos revisionais, tendo em vista que estes não tiveram o acompanhamento de seu assistente técnico, devendo este ser intimado para acompanhar os trabalhos e não apenas apresentar documentos.

Ora, importa ressaltar que, quando da realização dos trabalhos de revisão, o fazendário designado para tal intento solicitou a documentação elucidativa

do lançamento causador de toda a celeuma, no que a empresa disponibilizou os livros Diário e Razão do exercício de 2002, porém os documentos que lastream o malfadado lançamento, a exemplo de notas fiscais e a respectivas faturas/duplicatas a receber das vendas a prazo, não foram disponibilizados, senão as notas fiscais de fls. 34 a 201 dos autos, que se referem ao exercício de 2001.

Não se perca de vista que o pedido de novo exame fiscal adveio da peça reclamatória de fl. 26 a 30, expedidas as notificações de praxe, recolhido os honorários e indicados os peritos revisores, tanto da recorrente, como da parte da Fazenda, houve a confecção do Laudo Revisional de fls. 282 a 286 - Volume II, o qual consta a assinatura da Perita indicada pela empresa, onde a mesma observou sua discordância com o laudo apresentado.

Assim sendo, não vislumbro qualquer vício de cerceamento de defesa.

Quanto à existência de outro laudo revisional, elaborado por outro revisor, impele ressaltar que este pertence ao Processo de nº 0257532004-6 e serviu apenas de fonte de referência para o fazendário revisor quando da elaboração do Laudo Revisional de fl. 227 a 235, tornado sem efeito, conforme consignado na Portaria de fl. 281. Assim, para o fim a que se quer alcançar considero como válido nesta demanda o Laudo Revisional de fls. 282 a 284 – constante no Volume II destes autos, não havendo assim motivo para sua nulidade.

No que se refere à existência de operações de importações realizadas no exercício de 2002, e que, segundo a recursante, não foram consideradas, impele ressaltar que as Declarações de Exportação citadas no recurso e constantes as fls. 864 a 900 dos autos totalizam a monta de R\$ 151.799,75, e consignam datas diversas da do lançamento realizado que ocorreu em setembro de 2002, não cabendo nesta etapa processual, novo pedido de revisão para a consideração destes elementos.

Por conseguinte, como a recorrente não trouxe aos autos qualquer matéria, de direito ou de fato, capaz de comprovar a origem lícita dos recursos utilizados para a baixa dos valores consignados na Conta “Fornecedores Diversos”, não provando que o fato presumido não existe, presumível é a ocorrência de omissão de receitas pelos lançamentos efetuados nesta conta, e não comprovados, conforme insculpido no art. 646, do RICMS/PB, acima transcrito.

Para respaldar o entendimento esposado, cumpre trazer à baila ementas de decisões deste Colegiado sobre matérias idênticas ou similares à ora analisada:

RECEITA MARGINAL – Desembolso não contabilizado

Constatada a baixa de obrigação consignada na conta Fornecedores, tendo em contrapartida o lançamento a crédito na conta Estoque, sem a correspondente operação de devolução, e a falta de contabilização de notas fiscais de aquisição de mercadorias, consubstanciando a presunção legal de pagamento com receita marginal oriunda de saídas sem documentação fiscal. Mantida a decisão recorrida. Auto de Infração Procedente.

RECURSO ORDINÁRIO DESPROVIDO
Recurso nº CRF- 554/2005. Acórdão nº 018/2007.
Relator do Voto Divergente :CONS. RODRIGO ANTÔNIO
ALVES ARAÚJO

Por derradeiro, resta-nos tecer consideração a despeito da alegação de que a multa possui caráter confiscatório. Para tanto se faz necessário ressaltar que o ato administrativo de aplicação da multa decorre do poder vinculado da fiscalização de tributos e está cingido à reserva absoluta da lei: configurado o fato como infração à legislação tributária sujeito se torna, portanto, à incidência e à aplicação da norma sancionatória, que não se confunde com a figura jurídica do tributo.

Ora, a multa aplicada tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, não pode ter valores irrisórios. Ademais, a alegação de que a multa aplicada é confiscatória constitui arguição de inconstitucionalidade para a qual este Tribunal Administrativo não tem competência para exame e decisão, nos termos do art. 55 do novo Ordenamento Processual Estadual, aprovado pela Lei nº 10.094/2013.

Todavia, é de suma importância ressaltar que a legislação da Paraíba sofreu uma alteração recente, que deve ser usada em benefício do contribuinte, de acordo com o princípio da retroatividade benigna da lei, disciplinado no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, **necessário se faz a aplicação da redução da multa por infração disciplinada na inteligência emergente do art. 1º, inciso VIII da Lei nº 10.008/2013, de 05 de junho de 2013, com efeito, a partir de 01/09/2013.** Desse modo, o art. 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96 passa a ter a seguinte dicção:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação de serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado a escrituração;

Assim, é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que a multa por infração passa a ser calculada com base no percentual de 100%, fixando-se o crédito tributário devido consoante os valores abaixo:

Infração	Data		Tributo	Multa	Total
	Início	Fim			

PAGAMENTO EXTRA-CAIXA 01/09/2002 30/09/2002 110.925,00 110.925,00 221.850,00

EX POSITIS,

V O T O – Pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para reformar a decisão proferida pela primeira instância, que julgou **PROCEDENTE**, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000686/2007-50**, lavrado em 1º/11/2007, contra a empresa **CIENLABOR – IND. COM. IMP. E EXP. DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.121.934-9, devidamente qualificada nos autos, obrigando-a ao recolhimento do crédito tributário no montante de R\$ 221.850,00 (duzentos e vinte e um mil, oitocentos e cinquenta reais), sendo o ICMS, no valor de R\$ 110.925,00 (cento e dez mil, novecentos e vinte e cinco reais), por infringência aos arts. 158, I e 160, I e 646 todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e multa por infração de R\$ 110.925,00 (cento e dez mil, novecentos e vinte e cinco reais), nos termos do art. 82, V, alínea “a”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo por indevida a importância de R\$ 110.925,00 de multa por infração.

Sala de Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de julho de 2015.

PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA
Conselheira Relatora