



**ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

**PROCESSO Nº 9999999999-9**

**Processo nº 129.800.2010-9**

**Recurso HIE/CRF Nº 886/2014**

**Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROC. FISCAIS - GEJUP**

**Recorrida: MARTINIANO ESTEVAM & CIA LTDA.**

**Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE CATOLÉ DO ROCHA**

**Autuante: ANTONIO ANDRADE LIMA**

**Relator: CONS. PETRÔNIO RODRIGUES LIMA**

**OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. INFRAÇÕES NÃO CARACTERIZADAS. EXISTÊNCIA DE CONTABILIDADE REGULAR. PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS. IMPERFEITA INDICAÇÃO DA NATUREZA DA INFRAÇÃO. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

Diferenças tributáveis apuradas por meio das Contas Mercadorias caracterizaram a presunção legal de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido. “In casu”, em um dos exercícios denunciados houve inexatidão na natureza da infração, pois neste o contribuinte era possuidor de contabilidade regular, caracterizando-se vício no aspecto formal, insuscetível de correção nos próprios autos, sendo declarada nula, sem prejuízo de novo feito fiscal, com a correta descrição do fato infringente. Em relação ao outro exercício, a denúncia se encontra formalmente correta, no entanto, houve sua derrocada em função das provas materiais apresentadas pelo sujeito passivo, que sucumbiram o crédito tributário exigido.

**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 do relator, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para alterar a sentença prolatada na instância singular, que julgou *improcedente*, para julgar *nulo* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000859/2010-36, lavrado em 22 de dezembro de 2010, contra a empresa MARTINIANO ESTEVAM & CIA LTDA. (CCICMS: 16.137.651-7), eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Contudo, **ressalvo** a realização de um novo procedimento acusatório em relação ao exercício de 2008, em função do vício formal acima evidenciado.

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

P.R.E.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 17 de fevereiro de 2017.

Petrônio Rodrigues Lima  
Cons. Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Assessora Jurídica

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso hierárquico, interposto nos termos do art. 80 da Lei nº 10.094/13, contra decisão proferida em primeira instância, que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000859/2010-36, lavrado em 22 de dezembro de 2010 contra a empresa MARTINIANO ESTEVAM & CIA LTDA. (CCICMS: 16.137.651-7), que tem como atividade principal a de Comércio Varejista de móveis (CNAE 4754-7/01), em razão da seguinte irregularidade identificada nos exercícios de 2008 e 2009, conforme a descrição do fato, abaixo transcrito:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >>  
Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento Conta

## Mercadorias. (exercícios de 2008 e 2009)

Pelo fato, foram enquadradas as infrações nos artigos 158, I, e 160, I, c/ fulcro no art. 643, §4º, II, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96, sendo proposta aplicação de multa por infração com arrimo no art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo um crédito tributário no valor de R\$ 97.258,71, sendo R\$ 32.419,57, de ICMS, e R\$ 64.839,14, de multa por infração.

Muito embora, *a priori*, não haja indicação da data da ciência da autuação, o contribuinte compareceu aos autos juntando peça impugnatória, em 7/2/2011, fls. 29 a 36, que, em síntese, alega que no exercício de 2008 era possuidora de contabilidade regular, razão pela qual seria inadequada a aplicabilidade da Conta Mercadorias, e que haveria divergências dos valores dos estoques inicial e final do exercício de 2009, que, sendo corrigidos, não haveria repercussão tributária na respectiva Conta Mercadorias, solicitando a improcedência total do feito acusatório.

Em contestação, fl. 276, o autor da ação fiscal aduz ser inconsistente a defesa do contribuinte quanto ao exercício de 2008, e considerou os saldos das mercadorias inventariadas de 2009, sucumbindo a diferença tributária anteriormente apurada, propondo a improcedência do crédito tributário levantado deste exercício.

Em saneamento realizado pela Gerencia Executiva de Julgamento de Processos Fiscais (GEJUP), retornaram os autos para a repartição preparadora, no sentido de incluir documento comprobatório da ciência do auto de infração pelo contribuinte, bem como a sua inclusão no sistema ATF desta Secretaria.

Sem haver juntado comprovação da ciência do auto de infração, mas com indicação da data desta como sendo 7/2/2011 no sistema ATF (fl. 326), e com informações de não haver antecedentes fiscais, fl. 287, foram os autos conclusos e remetidos à instância prima, e distribuídos ao julgador fiscal Christian Vilar de Queiroz, que, em saneamento, fls. 291 e 292, retornou os autos novamente à repartição preparadora, para que a fiscalização reconstituísse a conta corrente do ICMS, relativo ao exercício de 2008, considerando o expurgo do crédito fiscal apropriado indevidamente, em decorrência do prejuízo bruto com mercadorias, apontado no levantamento às fl. 23.

Cumprida a diligência acima mencionada, foram juntados aos autos os demonstrativos das contas correntes do ICMS dos exercícios de 2008 e 2009 às fls. 335 e 336, onde se evidencia repercussão tributária no valor de R\$ 3.191,60 no período de dezembro/2008, e de R\$ 4.184,63 em janeiro/2009, retornando o presente processo à GEJUP, e devolvido ao julgador fiscal, que após apreciação e análise, fls. 342 a 347, decidiu pela improcedência da ação fiscal, de acordo com a ementa de decisório que abaixo transcrevo:

**OMISSÃO DE SAÍDAS. INSUBSISTÊNCIA TOTAL DOS LEVANTAMENTOS DA CONTA MERCADORIAS NÃO ARBITRADA EM DECORRÊNCIA DA AUSÊNCIA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL E DA EXISTÊNCIA DE PROVAS, RESPECTIVAMENTE.**

*No exercício de 2008, a constatação de prejuízo bruto não se presta para fundamentar a acusação fiscal de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, razão pela qual deve ser considerada improcedente. A despeito do procedimento efetuado por meio da técnica de Levantamento da Conta Mercadorias fiscal que tem o efeito de inverter o ônus da prova para cometê-la ao contribuinte, ante a presunção relativa de certeza e liquidez do seu resultado. No caso, documentos carregados aos autos levaram a sucumbência total da acusação levantada em 2009.*

## AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.

Cientificada da decisão *a quo* por meio de Aviso de Recebimento, A. R. às fl. 349, e esgotado o prazo regulamentar para recurso, foram os autos remetidos os autos a esta Casa, e distribuídos a esta relatoria, na forma regimental, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

## VOTO

O objeto do recurso hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora singular para improceder o lançamento de ofício, porquanto entendeu que o prejuízo bruto evidenciado na Conta Mercadorias não se prestaria para acobertar a denúncia de omissão de vendas, e que as provas materiais trazidas aos autos sucumbiram da denúncia feita em relação ao exercício de 2009.

Inicialmente, faz-se mister destacar que não há nos autos a comprovação da ciência da autuação pelo sujeito passivo, salvo a juntada de sua reclamação às fls. 29 a 36, protocolada em 7/2/2011, que demonstra que o contribuinte tomou conhecimento do feito acusatório, suprindo as formas estabelecidas no art. 46, da Lei nº 10.094/13, já que o objetivo fora alcançado. Restava verificar a tempestividade da apresentação da peça impugnatória, o que não foi possível ante a ausência da data da aludida ciência.

Assim, após as medidas saneadoras solicitadas pela GEJUP, conforme relatado, a Repartição Preparadora registrou a data de 7/2/2011 como sendo a data da ciência do Auto de Infração, não havendo nenhum prejuízo ao contribuinte, preservando-lhe o direito a ampla defesa e ao contraditório. Portanto, diante da responsabilidade do Estado pelo citado registro, resta-me acolher a regularidade da cientificação do feito acusatório pelo sujeito passivo, pela apresentação da peça reclamatória.

Antes de analisar a acusação relativa a cada período denunciado, exercícios de 2008 e 2009, é de bom alvitre tecer algumas considerações sobre a técnica de auditoria aplicada no procedimento fiscal em tela, que evidencia se houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis no exercício fiscalizado.

Trata-se do levantamento da Conta Mercadorias, cuja técnica fiscal se aplica no caso em que o contribuinte não apresenta uma contabilidade regular, circunstância em que se arbitra o lucro de 30% (trinta por cento) sobre o custo das mercadorias vendidas. Caso o valor das vendas seja inferior ao CMV acrescido deste lucro, a legislação autoriza a presunção de que houve saídas sem

pagamento do imposto, conforme determina o Regulamento, nos seus artigos 643, § 4º, II, c/c artigos 158, I, e 160, I, *inverbis*:

**Art. 643.** No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.

(...)

§ 3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:

(...)

*II - o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular.*

**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;

Ressalte-se que a acusação em epígrafe teve como fulcro o artigo 646 do RICMS/PB, que impõe ao contribuinte a prova da improcedência da acusação, pois, para esta denúncia, inverte-se o ônus da prova, já que o contribuinte é o detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa, podendo produzir provas capazes de ilidir a acusação imposta pelo Fisco. Vejamos:

**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;

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. (g.n.)

Denota-se nos autos, que no exercício de 2008 a empresa autuada era possuidora de contabilidade regular, conforme provas documentais trazidas à baila pela própria autuada, e confirmada diante do levantamento apresentado pela fiscalização, fl. 23, que fundamentou a autuação, cujo demonstrativo tratou da Conta Mercadorias Lucro Real, em que se evidenciou valor de saídas de mercadorias com tributação normal abaixo do custo de aquisição.

Pelo prejuízo bruto constatado, haveria a necessidade de estorno do crédito no valor de R\$ 7.376,23, conforme indicado no referido demonstrativo, cuja repercussão tributária só se verifica com a reconstituição da Conta Corrente do ICMS, que só foi realizada por solicitação do julgador singular, cujos demonstrativos dos exercícios de 2008 e 2009 se encontram juntados aos autos às fls. 335 e 336.

Tal procedimento tem como alicerce o art. 85, III, do RICMS/PB, que abaixo transcrevo em sua literalidade:

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

(...)

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

Assim, verifica-se que a repercussão tributária do exercício de 2008 ocorreu no mês de dezembro, com o valor do imposto a recolher de R\$ 3.191,60.

Destaco que o estorno acima evidenciado torna-se necessário em face do que se infere do Princípio da Não-Cumulatividade, pelo qual se assegura ao contribuinte o direito ao crédito pelas entradas

com mercadorias tributadas, não podendo este vir a promover saídas de mercadorias em valores inferiores aos das entradas, sem o necessário estorno proporcional daquele crédito.

No caso em tela, a fiscalização não considerou a repercussão tributária pelo estorno de crédito, e sim acusou como omissão de saídas de mercadorias tributáveis pelo valor apontado pela Conta Mercadorias como diferença tributável, caracterizando, esse fato, um vício na descrição da natureza da infração, que, por consequência, decorreu no erro da capitulação legal do fato infringente.

Pois bem. Para que se possa exigir o crédito tributário é imprescindível que a matéria tributável seja identificada e apresentada ao sujeito passivo de forma correta, contendo na peça acusatória todos os elementos caracterizadores da infração tributária, de forma a se alcançar um crédito tributário líquido e certo (art. 142 do CTN), proporcionando ao contribuinte todas as condições a exercer o seu direito a ampla defesa e ao contraditório.

Portanto, à luz de nossa legislação tributária, erro na descrição do fato infringente, bem como em sua capitulação legal, acarreta a nulidade da exordial, por vício formal, de acordo com as normas estabelecidas pelos artigos 15 a 17 da Lei nº 10.094, publicado no DOE em 28/09/2013, abaixo transcritos:

**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.

**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. (*grifo nosso*)

Depreende-se dos dispositivos normativos supracitados, mais especificamente os incisos II e III do artigo 17, que as incorreções na descrição do fato e na norma legal infringida na exordial caracteriza um vício formal, em que o respectivo lançamento inicial deve ser considerado nulo por este Órgão Julgador Colegiado, com arrimo no art. 16 com fulcro no art. 17, todos da Lei nº 10.094/13.

Assim, discordando da decisão do julgador monocrático, que concluiu pela improcedência do auto de infração em epígrafe, julgo nulo a ação fiscal relativamente ao exercício de 2008, pela razão exposta, o que implica em novo procedimento fiscal, para que nova peça acusatória seja lavrada, com a correta descrição dos fatos e dos dispositivos legais infringidos, enquanto não atingidos pelo instituto da decadência tributária, nos termos do art. 173, II, do CTN<sup>[1]</sup>, já que se trata de nulidade por vício formal.

Em relação ao exercício de 2009, a análise e decisão devem tomar rumos distintos, pois a falta de evidencias de contabilidade regular levou a fiscalização a proceder a auditoria por meio do levantamento da Conta Mercadorias Lucro Presumido, em conformidade com o art. 643, §4º, II, do RICMS/PB, acima citado, estando correta a descrição do fato e os dispositivos legais infringidos, não havendo, para este exercício, caso de nulidade da ação fiscal.

No entanto, o contribuinte traz à baila os Livros de Registro de Inventário dos exercícios de 2008 e 2009, fls. 37 a 74, que demonstram os estoques inventariados das mercadorias com tributação normal com valores diversos dos declarados na GIM, que foram inicialmente utilizados na composição da Conta Mercadorias pela fiscalização.

É cediço que os valores das mercadorias constantes nos Livros Fiscais devem prevalecer sobre as declaradas nas GIM's. Assim, reconhecendo a autenticidade do Livro de Registro de Inventário, que se depreende da contestação apresentada às fl. 276, o autor da ação fiscal refez levantamento da Conta Mercadorias do exercício de 2009, corrigindo os valores lançados dos estoques inicial e final, verificado às fls. 53 e 73, respectivamente, o que sucumbiu a diferença tributária antes existente, conforme o novo demonstrativo apresentado à fl. 275.

Destarte, corroboro a decisão monocrática que improcedeu a acusação relativa ao exercício de 2009, em que o próprio autuante reconheceu o equívoco, e refez a Conta Mercadorias, demonstrando a regularidade da situação fiscal do contribuinte neste período.

Por todo exposto,

VOTO - pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para alterar a sentença prolatada na instância singular, que julgou *improcedente*, para julgar *nulo* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000859/2010-36, lavrado em 22 de dezembro de 2010, contra a empresa MARTINIANO ESTEVAM & CIA LTDA. (CCICMS: 16.137.651-7), eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Contudo, **ressalvo** a realização de um novo procedimento acusatório em relação ao exercício de 2008, em função do vício formal acima evidenciado.

Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 17 de fevereiro de 2017.

**PETRONIO RODRIGUES LIMA**  
**Conselheiro Relator**