Este texto não substitui o publicado oficialmente.

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

**Processo Nº148.977.2013-3**
**Recurso HIE/CRF nº.241/2016**
**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**
**Recorrente:GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**
**Recorrida:M & E REFRIGERAÇÃO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**
**Preparadora:SUBG.DA RECEB. DE RENDAS DA GER.REG.DA PRIMEIRA REG.**
**Autuante:SILAS RIBEIRO TORRES.**
**Relator(a):CONSª.MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA**

**CRÉDITO INEXISTENTE. FALTA DE AMPARO DOCUMENTAL. CONTRIBUINTE DESENQUADRADO DO SIMPLES NACIONAL. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS. CMV NEGATIVO. INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÕES. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. ERRO NA DESCRIÇÃO DO FATO INFRINGENTE. VÍCIO FORMAL CONFIGURADO. REFORMADA EM PARTE A DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

- Não caracteriza crédito inexistente por falta de amparo documental o fato de o contribuinte, desenquadrado do regime tributação pelo Simples Nacional, apropriar-se do crédito fiscal correspondente ao estoque de mercadorias existente em seu estabelecimento, após a perda do citado regime de tributação, dado que nessa circunstância dá-se o seu ingresso no Regime Normal de Apuração do ICMS. Inexistência de antijuridicidade da conduta censurada. - o Levantamento da Conta Mercadorias que aponta CMV Negativo não se presta como fundamento da acusação de omissão de saídas tributáveis, dado que esse resultado é denotativo apenas de indícios de irregularidades, sem o mérito de identificar a sua natureza e, portanto, impróprio a suportar o lançamento de ofício. Impropriedade da acusação fiscal. - Reputa-se nulo o lançamento de ofício que se caracteriza pela imprecisão quanto à descrição do fato infringente denunciada como falta de recolhimento de ICMS, mormente quando a infração não se enquadra em utilização de crédito indevido, como mencionado na nota explicativa ínsita no auto infracional, e, sim, de crédito apropriado sem amparo documental. Possibilidade de refazimento do lançamento pelo prazo decadencial previsto no art. 173, II do CTN, em razão do vício de natureza formal que o acomete.

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

A C O R D A M os membros da **1ª Câmara** de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovimento*, para alterar a sentença exarada na instância monocrática, e julgar*improcedente*o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0001846/2013-27 (fl. 5), lavrado em 6 de novembro de 2013, contra M & E REFRIGERAÇÃO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., contribuinte inscrito no CCICMS estadual sob

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

nº 16.148.439-5,regularmente identificado nos autos, eximindo-o de quaisquer ônus oriundos do presente processo, pelas razões acima expendidas.

Em tempo, em face do vício formal que acomete o lançamento de ofício consistente na acusação de “Falta de Recolhimento do ICMS”, ínsita no libelo basilar fica aberta a oportunidade para que seja realizado outro feito fiscal com a descrição correta da infração, ao fundamento do art. 10, inciso V, do Regimento do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 36.581/2016.

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

P.R.E.

**Primeira Câmara** de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de novembro de 2017.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Conselheira Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento as Conselheiras da 1ª Câmara, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO e GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO (Suplente).

**Assessora Jurídica**

#**R E L A T Ó R I O**

Trata-se de *recurso hierárquico* interposto contra a decisão da primeira instância, que julgou nulo o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0001846/2013-27 (fl. 5), lavrado em 6 de novembro de 2013, mediante o qual a autuada, M & E REFRIGERAÇÃO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., contribuinte do ICMS, nos autos qualificada, é imputada da prática dos ilícitos fiscais assim descritos na citada peça de delação:

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

*- CRÉDITO INEXISTENTE – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte utilizou crédito(s) de ICMS sem amparo documental, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.*

*Nota Explicativa – Crédito Indevido por falta de recolhimento do ICMS por declaração de estoque, quando do desenquandramento do regime de recolhimento pelo Simples Nacional, no exercício de 2009, no valor indicado na planilha de Conta Corrente do ICMS do período.*

*- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – Falta de recolhimento do imposto estadual.*

*Nota Explicativa – Empresa utilizou no início do período crédito indevido relativo a ICMS sobre estoque, quando do desenquadramento do regime de recolhimento pelo Regime do Simples Nacional, no exercício de 2009, o qual resultou em apuração inadequada do ICMS, verificado no Levantamento do conta corrente do ICMS*

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

*Nota Explicativa – Conta Mercadorias do exercício de 2008, ICMS devido por CMV negativo, conforme planilha.*

Por considerar infringidos os arts. 72 e 73, c/c o art. 77, bem como o art. 106 e os arts. 158, I e 160, I, c/c os arts. 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS/PB, o autuante efetuou o lançamento de ofício, constituído do ICMS, no valor total de R$ 102.885,41, e da multa por infração, em igual valor - R$ 102.885,41 -, de conformidade com a previsão do art. 82, V, “a” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios constam às fls. 3 – 4 e 6 – 50.

Regularmente cientificada da acusação em tela, mediante Aviso de Recebimento, de fl52, assinado por seu receptor, em 13/12/2013, e, ainda por meio do Edital nº 100/2013-NCCDI/RRJP, publicado no DOE de 11/12/2013, cuja cópia consta na fl. 53, a autuada fez-se revel, conforte atesta o Termo de Revelia, de fl. 54, datado de 3/2/204.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Com informação de existir antecedentes fiscais da autuada, porém sem caracterização de reincidência, os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos à julgadora fiscal, Gílvia Dantas Macedo, que os fez retornar à repartição de origem a fim de ser implementada a diligência requerida mediante o despacho de fl. 58, ocasião em que o autuante lhe deu atendimento, nos moldes constantes na informação fiscal de fl. 60.

Retornados os autos à instância prima, estes foram redistribuídos à julgadora singular, Adriana Cássia Lima Urbano, que, após promover a juntada da documentação de fls. 63 – 77, decidiu pela nulidade do auto infracional, ao fundamento da existência de vício formal nas acusações, consistente na imprecisão na descrição dos fatos objeto das acusações fiscais, consoante se depreende da sentença de fls. 78 - 86.

Interposto o recurso hierárquico (fl. 87) e regularmente notificada do decisório monocrático (conforme os termos do Edital nº 00057/2016, publicado no Diário Oficial Eletrônico, datado de 15/6/2016, impresso na fl. 90), deu-se a remessa dos autos a esta Corte *ad quem*, onde foram distribuídos a esta relatoria, para apreciação e decisão.

Este é o relatório.

## V O T O

O fato a ser discutido por esta relatoria reporta-se à motivação da decisão da instância singular que anulou o lançamento indiciário em face do vício formal consistente da imprecisão na descrição dos fatos dados como infringentes em todas as acusações circunstanciadas no auto de infração em exame, de modo potencialmente capaz de comprometer a assimilação do que se pretendeu imputar ao autuado. Fundamentou-se, para tanto, o referido decisório, nos arts. 16 e 17 da Lei nº 10.094/2013.

Donde se conclui que o lançamento de ofício sucumbiu logo em preliminar, porque sequer ofereceria condições para se analisar o mérito da causa.

Pois bem. Considerando que a análise da formalização do lançamento de ofício precede o exame do

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

mérito da causa, haja vista que o processo consiste numa sucessão preordenada de atos jurídicos que tem por objeto a sentença (lato sensu), passo à análise do aspecto formal do primeiro ato jurídico de natureza administrativa, composto pelo auto infracional em tela, cujo objeto é declarar e constituir o crédito tributário devido Estado, pelo sujeito passivo que, mediante práticas infracionais, teria deixado de honrá-lo.

Com efeito, para que o auto de infração produza os efeitos jurídicos que lhe são próprios, a autoridade fiscal, quando da lavratura desse instrumento de denúncia e constituição do crédito tributário, deve atender à disposição legal estabelecida no art. 41 e seus incisos, da Lei Estadual nº 10.094/2013, que entre outras exigências estabelece a que se refere à perfeita descrição da natureza da infração e à precisão na identificação da pessoa do infrator.

Inicialmente, infere-se da nota explicativa referente às acusações de apropriação de crédito inexistente e de crédito indevido, que teria carretado falta de recolhimento do ICMS, relativamente aos períodos de janeiro a fevereiro e novembro a dezembro de 2009, que a motivação da prática irregular se deveu a créditos decorrentes das mercadorias existentes em estoque quando do desenquadramento da autuada da sistemática de apuração do imposto mediante o Simples Nacional.

Portanto, trata-se de contribuinte que perdeu o direito de recolher o imposto mediante a sistemática simplificada do Simples Nacional. Antes de avançar no deslinde da questão, necessário se faz entender que o contribuinte, ao perder por qualquer razão esse direito, passa a ser tributado segundo o Regime Normal de Tributação e, nesse contexto, adquire o direito de se creditar do valor do ICMS pago na operação anterior, segundo a sistemática da não cumulatividade do imposto.

Assim é que, de imediato, está autorizado a se creditar do ICMS relativo ao estoque de mercadorias adquiridas a contribuinte sujeito ao Regime Normal de Apuração do ICMS. É o que estabelece o art. 14, parágrafo único do Decreto n. 28.576/2007, infra:

*“Art. 14. A exclusão do contribuinte do Simples Nacional respeitará as disposições contidas na Lei Complementar n. 123/06. Ficando o mesmo obrigado a escriturar o estoque existente na data do referido evento.*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o contribuinte poderá creditar-se do ICMS, porventura destacado nos documentos fiscais, bem como do ICMS referente ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições em outras unidades da Federação”.*

Tem ele o prazo de cinco anos para se creditar do imposto pago na aquisição da mercadoria, contado da data da emissão do documento fiscal respectivo.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Em consulta ao sítio da Receita Federal do Brasil, constata-se que a autuada deixou de ser optante do Simples Nacional em dezembro de 2008. Portanto, a partir de janeiro do exercício seguinte (2009), as operações por esta realizadas passaram a ser tributadas mediante o Regime Normal de Apuração do ICMS.

Diante do que, infere-se o equívoco da delação fiscal, quando atribui a falta de recolhimento do ICMS à utilização indevida de crédito do imposto, realizada pela autuada, sobre o estoque de mercadorias existente em seu estabelecimento por ocasião da sua imersão no novo status de tributação, haja vista que na realização dessa tarefa o contribuinte estava amparado pela disposição legal acima transcrita. Afinal, havia sido desenquadrada do Simples Nacional.

Pois bem. Consoante bem observado na decisão singular, o demonstrativo da Reconstituição da Conta Corrente do ICMS, de fl. 13, e também o Quadro Resumo do Livro de Apuração do ICMS, de fl. 11, assim como os relatórios “Frente GIM, de fls. 63 – 77, extraídos do sistema de informação ATF, desta Secretaria de Estado da Receita, revelam que o valor apurado a título de diferença de ICMS a recolher é mesmo o denunciado no auto infracional.

Todavia, a título de crédito inexistente, unicamente, por falta de amparo documental. Nesse sentido, caminhou bem julgadora singular ao refazer a Conta Corrente do ICMS, ocasião em que constatou distorções entre os valores de ICMS Normal apurados pelo autuante e pela autuada, os quais consistem no seguinte:

- Contribuinte – nos períodos de fevereiro, maio, setembro e outubro não informou na apuração do imposto o valor recolhido antecipadamente a título de ICMS Garantido (receita com código n. 1120), mas utilizou nos períodos de novembro e dezembro de 2009 créditos nos valores respectivos de 6.837,93 e R$ 9.442,19, sob a rubrica de “Outros Créditos”, quando tinha direito de se creditar apenas dos valores de R$ 3.569,45 e R$ 4.1218,92, nestes períodos.

- Autuante – deixou de incluir, nos períodos de novembro e dezembro/2009, os créditos nos valores de R$ 6.837,93 e R$ 9.442,19, lançando, ambos, como créditos de ICMS para, em seguida, efetuar o estorno do crédito inexistente.

Bem verdade que, promovendo-se tais ajustes, a falta de recolhimento do ICMS permanece com o mesmo valor denunciado no libelo basilar – R$ 12.135,12.

Contudo, do modo como realizada a descrição da infração atesta-se a falta de nexo desta com o fato

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

infringente identificado mediante as provas acostadas pela Fiscalização e as informações prestadas pelo contribuinte no sistema ATF, dada à evidenciação de crédito inexistente, cuja denúncia se fez a título de “Falta de Recolhimento do ICMS”, no espaço do auto infracional que lhe é reservado, enquanto na nota explicativa a atribuiu a crédito indevido relativo ao ICMS sobre o estoque declarado quando do desenquadramento do contribuinte do Simples Nacional. Adite-se, ainda, a imprecisão na eleição da norma legal infringida.

Diante do que, não há como negar a existência de vício formal a macular o lançamento de ofício em referência, tornando-se imperativo declarar a sua nulidade, ao fundamento dos arts. 16 e 17 da Lei n. 10.094/2013, *in verbis:*

*“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:*

*(...)*

*II - à descrição dos fatos;*

*III – à norma legal infringida”.*

Portanto, nesse particular, corroboro a decisão singular que concluiu pela nulidade do lançamento de ofício consistente na segunda acusação denunciada como “Falta de Recolhimento do ICMS”.

Todavia, deixo de acompanhar o referido decisório, no que concerne a primeira acusação, descrita como “Crédito Inexistente”, porquanto neste caso, entendo que não restou demonstrada a prática da irregularidade no período de apuração de janeiro e fevereiro de 2009.

Em verdade, a Fiscalização se equivoca ao denunciar a autuada, ao menos por este fato, visto que em razão da perda da sua condição de contribuinte do Simples Nacional e do seu ingresso no

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

regime de apuração do ICMS Normal, esta não incorre em infração alguma por se apropriar de créditos sobre o estoque de mercadorias existente no seu estabelecimento, pelos fundamentos anteriormente invocados, o que atrai a improcedência do feito fiscal, ante a inocorrência de irregularidade na conduta da autuada.

Isto sem contar que a acusação padece de erro na descrição do fato, quando esta se refere a “Crédito Inexistente” e, na nota explicativa, à utilização de crédito indevido referente ao estoque quando do desenquadramento do contribuinte do regime de apuração do Simples Nacional, quando se sabe que as figuras de crédito indevido e crédito inexistente diferem entre si. Todavia, considerado a improcedência do lançamento de ofício, entendo como desnecessário tecer considerações sobre estas figuras jurídicas.

Diante do que, diferentemente da instância “a quo”, concluo pela improcedência do feito fiscal consistente na delação de “Crédito Inexistente”.

No que concerne à delação da infração de *omissão de saídas de mercadorias tributáveis,* detectada mediante Levantamento da Conta Mercadorias, realizado sobre o exercício de 2008, examinando o mencionado Levantamento, que serviu de substrato à acusação fiscal em referência, observa-se que o autuante considerou como diferença tributável, para o cálculo do ICMS, cujo lançamento promoveu a título de omissão de saídas tributáveis, o valor consistente do CMV negativo apontado na Conta Mercadorias.

É sabido que o valor do CMV negativo evidenciado mediante o Levantamento da Conta Mercadorias é representativo tão-somente de indícios de irregularidade, posto ser indicativo de que o custo das mercadorias apresenta-se superior ao valor de suas saídas, o que caracteriza uma anomalia, notadamente porque se trata de empreendimento econômico cuja sobrevivência depende da obtenção de lucro.

Portando, tendo em vista o resultado apontado no procedimento relativo ao exercício de 2008 não há como considerar que este configura diferença tributável, mas tão-somente indícios de irregularidades, que demandam apuração fiscal mediante aplicação de técnica de fiscalização distinta do Levantamento da Conta Mercadorias arbitrada.

Nesse sentido entende este Conselho de Recursos Fiscais, conforme se infere nas decisões abaixo:

**“OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁRIAS. REJEITADA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA. CONTA MERCADORIAS. NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS. CONCORRÊNCIA. SANEAMENTO. PARCIALIDADE. LEVANTAMENTO FINANCEIRO.**

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

**OMISSÃO. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.**

- Não acolhimento da preliminar arguida, diante da inexistência de obstáculos ou vícios procedimentais cometidos pela fiscalização capaz de prejudicar o contribuinte no seu direito de tomar conhecimento da ação fiscal e do devido processo administrativo tributário instaurado, havendo perfeita sintonia aos princípios que regem o contencioso tributário do Estado da Paraíba, não ocorrendo medida de cerceamento a ampla defesa e a ao contraditório.

- Mantida a parcialidade da exigência fiscal sobre a constatação de aquisição de mercadorias com recursos de omissões de saídas pretéritas, em face da falta de registro de notas fiscais nos livros próprios, expurgando as que tiveram comprovação de concorrência de infração, decorrente de saneamento processual.

- Comprovação de déficit financeiro em decorrência das despesas incorridas superarem as receitas declaradas no exercício de 2005, eclodindo a presunção prevista pela legislação de regência.

- Reputa-se regular o lançamento compulsório consistente no levantamento da Conta Mercadorias efetuado com base no arbitramento do lucro bruto, diante da falta de uma escrituração contábil regular, sendo excluída a exação sobre o exercício de 2008, por representar procedimento fiscal que apresentou CMV negativado, mantendo-se os demais procedimentos que oferecem suporte à acusação de omissão de saídas tributáveis.

- Redução da penalidade aplicada na forma disciplinada pela edição da Lei n° 10.008/2013” (Acórdão CRF/PB nº 490/2014, relator Cons. João Lincoln Diniz Borges. DOE de 7/12/2014).

**“OMISSÃO DE SAÍDAS. CONTA MERCADORIAS. CMV NEGATIVO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

A existência de CMV negativo em um determinado exercício representa uma patologia fiscal que denuncia indício tributário, onde, no entanto, o procedimento, da Conta Mercadoria não possibilita a exigência do imposto pelo simples fato de apresentar negatividade no custo mercantil das operações, fato ocorrido sobre o exercício de 2008. Manutenção do resultado fiscal apurado sobre o exercício de 2010 por espelhar a legalidade de aplicação da técnica fiscal. Redução da multa incidente em face do advento da Lei ° 10.008/2013” (Acórdão CRF/PB nº 386/2014, relator Cons. João Lincoln Diniz Borges. DOE de 28/10/2014).

(Grifos não constante nos originais).

Portanto, os elementos que constituem o substrato da acusação fiscal referente ao exercício de 2008 com esta não se comprazem, pois o resultado do procedimento de apuração da falta não evidencia qual fato se pretendeu punir, por não se prestar a identificar matéria tributável.

Phoca PDF

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

Em face dessas razões, no meu sentir, o procedimento fiscal referente ao exercício de 2008 revela-se impróprio à analise da situação fiscal do estabelecimento considerado.

Diante desta ilação, concluo pela improcedência do lançamento de ofício referente a terceira e última acusação: omissão de saídas tributáveis, detectada mediante o Levantamento da Conta Mercadorias, do exercício de 2008.

Isto posto,

**VOTO** pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovimento*, para alterar a sentença exarada na instância monocrática, e julgar*improcedente*o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0001846/2013-27 (fl. 5), lavrado em 6 de novembro de 2013, contra M & E REFRIGERAÇÃO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., contribuinte inscrito no CCICMS estadual sob nº 16.148.439-5,regularmente identificado nos autos, eximindo-o de quaisquer ônus oriundos do presente processo, pelas razões acima expendidas.

Em tempo, em face do vício formal que acomete o lançamento de ofício consistente na acusação de “Falta de Recolhimento do ICMS”, ínsita no libelo basilar fica aberta a oportunidade para que seja realizado outro feito fiscal com a descrição correta da infração, ao fundamento do art. 10, inciso V, do Regimento do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 36.581/2016.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de novembro de 2017.

**Maria das Graças D. de Oliveira Lima**
**Conselheira Relatora**

Phoca PDF