



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

**PROCESSO Nº0099122015-3**

**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP**

**Recorrida:MARCOS BENÍCIO ALVES DE QUEIROZ EIRELI**

**Repartição Preparadora:SUBGERÊNCIA DA RECEBEDORIA DE RENDAS DA GERÊNCIA REGIONAL DA 1ª REGIÃO**

**Autuante:HELIO GOMES CAVALCANTI FILHO**

**Relatora:CONS.ª GILVIA DANTAS MACEDO**

**OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO. CONTRIBUINTE QUE EXERCE ATIVIDADE PRINCIPAL NO COMÉRCIO VAREJISTA DE PEÇAS E PNEUMÁTICOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES. TÉCNICA FISCAL IMPRÓPRIA À VERIFICAÇÃO DA SUA REGULARIDADE QUANTO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. VÍCIO MATERIAL CONFIGURADO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO.**

Declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e débito autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Todavia, tal presunção, ínsita no art. 646 do RICMS/PB, não se mostra justificável nos casos em que o contribuinte comercializa precipuamente mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, como objeto da sua atividade principal, e apenas secundariamente, com mercadorias adstritas ao regime normal de apuração do ICMS, o que determina a nulidade lançamento de ofício, por vício material, visto que a denúncia tem suporte na aplicação de técnica imprópria à aferição da situação do contribuinte quanto ao cumprimento da obrigação principal.

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

A C O R D A M os membros da Primeira 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 *desprovemento*, para modificar a sentença exarada na instância monocrática, que julgou improcedente, e julgar *nulo* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000000103/2015-00, lavrado em 27/01/2015, contra a empresa MARCOS BENÍCIO ALVES DE QUEIROZ EIRELI, CCICMS nº 16.197.841-0, absolvendo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo, pelas razões supramencionadas.

P.R.E

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de agosto de 2018.

GÍLVIA DANTAS MACEDO  
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, THAIS GUIMARÃES TEIXEIRA, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO E REGINALDO GALVÃO CAVALCANTI.

Assessor Jurídico

#

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso hierárquico, interposto nos termos do art. 80 da Lei nº 10.094/13, contra decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000000103/2015-00, lavrado em 27/01/2015, contra a empresa MARCOS BENÍCIO ALVES DE QUEIROZ EIRELI, CCICMS nº 16.197.841-0.

O Auto de Infração acima citado aponta que a autuada cometeu a seguinte infração:

OMISSÃO DE VENDAS – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito, durante os exercícios de 2012 a 2014.

O representante fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de R\$ 198.346,30 (cento e noventa e oito mil, trezentos e quarenta e seis reais e trinta centavos), sendo R\$ 99.173,15 (noventa

e nove mil, cento e setenta e três reais e quinze centavos), de ICMS, por infringência aos artigos 158, I; 160, I, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 99.173,15 (noventa e nove mil, cento e setenta e três reais e quinze centavos), de multa pela infração imposta no art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Depois de cientificada regularmente por via postal, conforme atesta o Aviso de Recebimento, recepcionado em 20/03/2015 (fls. 15), nos termos do art. 46, II, da Lei nº 10.094/13. A autuada ingressou com peça reclamatória tempestivamente, em 27/03/2015, alegando, fundamentalmente, que (i) as divergências foram regularizadas, com parcelamento das diferenças apuradas e que (ii) os documentos referem-se em quase sua totalidade a mercadorias sujeitas a ST para revenda.

Após informação fornecida pela autoridade preparadora acerca da inexistência de antecedente fiscal (fl. 22), os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, com distribuição ao julgador fiscal Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, o qual, após a análise, julgou o libelo basilar improcedente (fls. 25 - 29), ao tempo em que recorreu, de ofício, da própria decisão, conforme determina o art. 80 da Lei n. 10.094/2013.

A instância prima acatou a argumentação da defesa no sentido de que a acusação de omissão de saídas, presumida quando as informações prestadas pelas administradoras de cartões superam as operações declaradas pelo sujeito passivo, é ilidida no caso do contribuinte operar quase exclusivamente com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Regularmente cientificada da decisão singular (AR, de fl. 32) em 26/08/2017, a autuada não apresentou recurso.

Seguindo o trâmite processual, foram os autos remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais e distribuídos a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário. Consta do processo a Representação Fiscal para Fins Penais nº 0099132015-8.

**Eis o relatório.**

VOTO

O presente recurso hierárquico resulta de decisão da esfera singular na qual foi considerado improcedente, em sua totalidade, o lançamento tributário oficial. A denúncia de omissão de vendas, cuja infração foi identificada mediante o procedimento de auditoria denominado operação cartão de crédito, foi considerada improcedente com fundamento no fato de que a empresa comercializa quase que exclusivamente com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

O raciocínio desenvolvido pelo julgador singular bem explicita o cerne da questão, como se vê do trecho adiante transcrito:

*“Dessa forma, percebe-se que a atividade preponderante da atuada, sujeita à incidência do ICMS, consiste na comercialização de mercadorias submetida aos regramentos da substituição tributária, motivo pelo qual não deve prosperar o auto de infração.”*

Pois bem, no caso em apreço, e com o fito de identificar o tratamento dado às mercadorias comercializadas pela atuada, o julgador singular buscou em consulta ao sistema ATF um levantamento das operações praticadas por ele no período de janeiro de 2012 (início das atividades 05/2012) a dezembro de 2014. Obteve por resultado, assim, a informação de que o contribuinte opera, em suas palavras, “que a **preponderância** das saídas internas estão classificadas como operações fiscais que envolvem venda de mercadoria adquirida com substituição tributária (CFOP 5403)...”. (grifo nosso)

De acordo com o julgador singular, portanto, e também como é entendimento manifestado em outras decisões já corroboradas por este Colendo Conselho, a presunção de omissão de saídas tributadas tem sua legitimidade afetada quando o contribuinte opera unicamente com mercadorias sujeitas à substituição tributária. A tese é a de que a presunção prevista no art. 646 demanda que tenha havido operações de saídas **tributadas**, de modo que, não sendo este o caso, pois a sistemática da substituição tributária retirou essa carga das operações de saídas do contribuinte, a presunção não se configura.

Pois bem, a despeito de concordar com o raciocínio, entendemos que há um aspecto a ser observado no caso, qual seja o fato de que nem todas as operações do contribuinte são relativas a mercadorias sujeitas à substituição tributária. Como o disse o julgador singular, essas operações são a “preponderância”, mas não a totalidade.

A questão que se coloca então é, qual seria o coeficiente de operações sujeitas à substituição tributária, em cada novo caso, a serem consideradas preponderantes? Ou seja, estando diante de

um caso em que se observe que, por exemplo, 90% (noventa por cento) das operações praticadas pelo contribuinte são sujeitas à substituição tributária, esse coeficiente seria considerado **preponderante** para o fim de absolvê-lo da acusação? E se forem 95% (noventa e cinco por cento)? Ou 92% (noventa e dois por cento)? Ou seja, haverá um limite para considerar-se que há preponderância nas operações sujeitas à ST, de modo a considerar-se improcedente a cobrança? Com estas razões, não estou convencida, com *permissa máxima venia*, do acerto da decisão singular.

Note-se, ademais, que a acusação de omissão de saídas presumida em razão das informações prestadas pelas administradoras de cartões superarem as operações declaradas pelo sujeito passivo segue o mesmo raciocínio da omissão de saídas, caracterizada pela falta de lançamento das notas fiscais de aquisição, ou seja, independe da natureza das operações realizadas pelo contribuinte. Isso sempre se entendeu, como confirma o seguinte julgado precedente:

“OMISSÃO DE VENDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS. CONFIGURAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO PROVIDO.

*- O que se depreende da dedução lógica inserida no art. 646 do RICMS/PB é que, uma vez realizadas compras sem que as respectivas notas fiscais sejam lançadas nos livros próprios, presume-se que a intenção do contribuinte seria omitir receitas de origem desconhecida, tendo em vista que foram adquiridas através de vendas anteriores sem emissão dos devidos documentos fiscais.”*

Na verdade, o assunto não é novo para este Colegiado. Por ocasião do julgamento no recurso voluntário relativo ao Acórdão nº 125/18, a Conselheira Maria das Graças enfrentou a questão, no que se refere à falta de lançamento de notas fiscais de aquisição, da seguinte forma:

“Destarte, a solução da lide passa necessariamente pela análise acerca do tratamento tributário a que se submetem as mercadorias objeto da comercialização da recorrente, efetuada nos períodos dos fatos geradores descritos no auto infracional em foco, porquanto a aplicabilidade da presunção legal prevista no art. 646 do RICMS/PB requer um mínimo de plausibilidade entre a verdade material e o fato denunciado, a fim de que se possa alcançar a liquidez e certeza do crédito tributário. Para tanto, é necessário que a técnica fiscal aplicada seja capaz de reproduzir, com razoável grau de probabilidade, a verdade material dos fatos.

Com efeito, há situações de notória ineficácia na aplicação da técnica fiscal consistente no levantamento das notas fiscais de aquisição não escrituradas nos livros fiscais próprios do contribuinte, para o efeito de se verificar se a obrigação principal foi por este satisfeita. Isto se dá em face do seguimento econômico em que o contribuinte exerce suas atividades.

Em consulta ao Módulo cadastro do Sistema ATF, desta Secretaria de estado da Receita, colhe-se a informação de que a recorrente possui, como atividade econômica afeta ao ICMS, o código 4731-8/00 COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES (principal).

De fato, os combustíveis que constam na descrição do CNAE 4731-8/00 (combustíveis), por força do Decreto nº 29.537, de 6 de agosto de 2008, vigente à época dos fatos geradores descritos no Auto de Infração em análise, estavam submetidos ao regime da substituição tributária, cabendo ao remetente destas mercadorias a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido, relativamente às operações subsequentes.

Em geral, os postos revendedores de combustíveis também comercializam outros produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, a exemplo de lubrificantes, óleos, fluidos, etc. É sabido, ainda, que há postos revendedores de combustíveis que também operam com lojas de conveniência sob uma mesma inscrição estadual, as quais, além de comercializarem outros produtos adstritos a esse regime de tributação, a exemplo de cervejas, refrigerantes, cigarros, água mineral, etc., também realizam vendas de produtos sujeitos ao regime normal de apuração do ICMS, embora a recorrente não tenha se manifestado sobre esse fato na sua peça recursal.

Assim, para não incorrer em equívoco, seja onerando indevidamente a recorrente, seja desobrigando-a do recolhimento do crédito tributário efetivamente devido, ao consultar as Notas Fiscais Declaradas por Terceiros em operações internas (documentos da emissão dos próprios remetentes da mercadoria à adquirente) e as notas fiscais eletrônicas, emitidas para a recorrente no período autuado, atesta-se que de fato, a recorrente comercializa produtos sujeitos a ambos os regimes de tributação. Todavia, as operações de aquisição de valores mais expressivos consistem de mercadorias sujeitas à substituição tributária, tanto as que consistem o objeto da atividade principal da recorrente como da sua atividade secundária (5611-2/03 LANCHONTES, CASAS DE CHÁ, DE SUCOS E SIMILARES), haja vista se tratarem de produtos da Souza Cruz S/A., AMBEV, Indaiá do Brasil Águas Minerais Ltda., etc.

Bem verdade que, além das operações com produtos sujeitos à Substituição Tributária há outras com mercadorias, também objeto da atividade secundária da recorrente, que são atreladas ao regime normal de apuração. Estas, porém, com valores e quantidades significativamente inferiores aos da substituição tributária, donde se deflui que suas vendas são predominantemente de produtos sujeitos ao citado regime de pagamento antecipado do imposto.

Frente a estas circunstâncias, **é forçoso concluir pela inadequação da técnica fiscal adotada pelo autuante na verificação do cumprimento da obrigação principal pela recorrente, uma vez que se mostrou injustificável a presunção de que todas as saídas omitidas consistiam de mercadorias tributáveis.**

**Registre-se, por oportuno, que não se está a dizer que a recorrente não tenha omitido saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. Em verdade, o que se está a falar aqui é que em face das considerações acima tecidas a técnica fiscal aplicada não oferece suporte à denúncia formalizada no auto infracional.**

(...)

Também neste sentido a Procuradoria Geral do Estado concluiu pela legalidade formal do lançamento de ofício mediante o Parecer, de fls. 3.736 – 3.741, cuja ementa consta transcrita no relatório supra, assim se manifestou sobre o fato base da acusação, conforme fragmento a seguir:

*“Em observância aso levantes constantes do recurso interposto pelo contribuinte, pede-se licença para reafirmar a legalidade do procedimento e, nesse sentido, destacar também que 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 o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, todavia tal presunção não se mostra justificável nos casos em que o contribuinte comercialize, quase que exclusivamente, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.”*

Considerando o elevado percentual de produtos sujeitos à Substituição Tributária com que opera a recorrente no exercício da sua mercancia, é de se concluir pela ineficácia da aplicação da técnica de fiscalização aplicada pela Fiscalização, no caso dos autos, devido às circunstâncias em referência, as quais se revelam capazes de infligir ao resultado do exame fiscal um distanciamento expressivo da verdade material, conferindo incerteza e iliquidez ao crédito tributário que o tenha como embasamento.

**O erro verificado é procedimental**, visto que se evidencia na técnica que lhe dá suporte que, em razão da distorção, contaminou a matéria que se pretendeu tributar e, por consequência, calculou um montante indevido do tributo.

Na esteira da Lei Estadual nº 10.013/2013, que neste Estado regula o Processo Administrativo Tributável, tem-se a solução da questão:

*“Art. 41. São requisitos do Auto de Infração e da Representação Fiscal:*

(...)

*V – a descrição da falta com o respectivo montante tributável:*

VI – (...)

VII – o valor do tributo lançado de ofício”.

(Grifo não constante do original).

Diante do que, entendo que se caracterizou vício material, visto que atingiu a própria identificação da natureza da infração, e não somente a descrição do fato.

Nessa circunstância, tem lugar a nulidade do auto de infração em tela, afinal, o lançamento de ofício não apresenta elementos suficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária. Aplicação da norma ínsita no inciso III do art. 14 da Lei Estadual nº 10.094/2013, que nos diz:

“Art. 14. São nulos:

*III – os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalva, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados”.* (Grifo não constante do original).

Assim, tendo em vista que é de natureza material o vício que inquina o auto de infração em referência, e que a sua correção somente se faz possível mediante auto de infração específico, este deve ser lavrado dentro do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, tendo em vista a salvaguarda do direito de o Estado recuperar os créditos tributários referentes ao exercício de 2013, que porventura lhe sejam devidos.

Isto porque as nulidades decorrentes de vício material não atraem a aplicação do art. 173, II do CTN, uma vez que essa regra é aplicável às nulidades por vício formal, o que não é o caso dos autos, consoante os fundamentos acima expedidos, de modo que somente os créditos tributários relativos ao exercício acima citados são passíveis de recuperação mediante auto infracional específico, excluindo-se os relacionados aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, por terem sido fulminados pela decadência ínsita no art. 173, I do CTN.” (grifos nossos).

Expondo o assunto com propriedade, a Conselheira Relatora do voto acima traz ao debate a

questão de que, se não é possível identificar com exatidão os valores e quantidades das mercadorias sujeitas à substituição tributária, é preciso reconhecer-se - nesses casos - a inadequação da técnica fiscal adotada.

Com efeito, conquanto seja presumível que o contribuinte omitiu saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, posto que as informações das operadoras de cartão superaram aquelas por si prestadas a esta Secretaria, não tendo a técnica fiscal adotada o condão de identificar se as saídas presumidamente omitidas são tributadas ou não, é indiscutível que não serve para apurar o montante do crédito tributário.

Veja-se ainda, em abono do que se diz, que o auto de infração está acompanhado apenas por uma planilha com o cálculo da diferença, sem sequer trazer a identificação das operadoras de cartão, muito menos das operações realizadas pelo contribuinte, o que impede que sejam identificadas com exatidão aquelas sujeitas à substituição tributária e aquelas que não o são. Seguindo esse raciocínio, penso que a técnica utilizada pela fiscalização foi de todo imprópria.

Falta ao auto de infração um dos seus requisitos fundamentais, qual seja o montante do tributo devido, exigência do Código Tributário Nacional e da Lei Estadual nº 10.013/2013, como se vê:

CTN

*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.*

Lei Estadual nº 10.013/2013:

*Art. 41. São requisitos do Auto de Infração e da Representação Fiscal:*

(...)

*V – a descrição da falta com o respectivo montante tributável:*

VI – (...)

VII – o valor do tributo lançado de ofício”. (grifos nossos)

Ademais, vejamos os seguintes dispositivos da Lei do Processo Administrativo Tributário:

*Art. 14. São nulos:*

*III – os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados”. (grifo nosso).*

*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.*

Em conclusão, o erro, neste caso, é mesmo procedimental.

E, nessa circunstância, é o caso de declarar-se a nulidade do auto de infração, não sua improcedência, como feito no julgamento *a quo*. Afinal, o lançamento de ofício não apresenta elementos suficientes para determinar o montante do tributo objeto da exigência tributária.

Cumpra observar, todavia, que, neste caso, tenho em vista que é de natureza material o vício que inquina o auto de infração em referência, e que sua correção somente se faz possível mediante auto de infração específico, este deve ser lavrado dentro do prazo de cinco anos, contados o primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ter sido efetuado, tendo em vista a salvaguarda do direito do estado recuperar os créditos tributários referentes apenas aos exercícios de 2013 e 2014, que porventura lhe sejam devidos.

Isto porque as nulidades por vício material não atraem a aplicação do art. 173, II do CTN, uma vez que essa regra é aplicável à nulidade por vício formal, o que não é o caso dos autos, consoante os fundamentos acima expedidos, de modo que somente os créditos tributários relativos aos exercícios acima são passíveis de recuperação mediante auto infracional, excluindo os relativos ao exercício de 2012, por terem sido fulminados pela decadência ínsita do art. 173, I, do CTN.

Assim, em conclusão, acosto-me a decisão anteriores deste Colendo Conselho, para reformar a decisão singular, que julgou improcedente a ação fiscal, para julgá-la **nula, por vício material, havendo a possibilidade de se refazer o feito no que se refere apenas aos exercícios de 2013 e 2014.**

É como voto.

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovimento*, para modificar a sentença exarada na instância monocrática, que julgou improcedente, e julgar *nulo* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000000103/2015-00, lavrado em 27/01/2015, contra a empresa MARCOS BENÍCIO ALVES DE QUEIROZ EIRELI, CCICMS nº 16.197.841-0, absolvendo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo, pelas razões supramencionadas.

À repartição preparadora, com fulcro no art. 18 da Lei nº 10.094/13, caberá as providências necessárias para realização de novo feito fiscal, no que se refere à parte nula, correspondente aos exercícios de 2013 e 2014.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Primeira Câmara, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de agosto de 2018..

**Gílvia Dantas Macedo**  
**Conselheira Relatora**