



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

**Processo nº 130.110.2015-9**

**Recurso VOL/CRF Nº 061/2016**

**Recorrente: ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**

**Procurador(a): MARIA AURORA C. S. OMORI (OAB/SP nº 37.251) E OUTROS.**

**Recorrida : GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS**

**Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE J. PESSOA.**

**Autuante: AGAMENON AUGUSTO DE ATAÍDE.**

**Relator(a): CONS<sup>a</sup>. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. ERRO NA DESCRIÇÃO DA NATUREZA DA INFRAÇÃO. VÍCIO FORMAL CONFIGURADO. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. REFORMADA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Constatou-se um equívoco cometido pela Fiscalização na descrição do fato infringente, o qual inquina de vício formal a peça acusatória e acarreta, por essa razão, a sua nulidade. No caso, caracterizou-se impossibilidade na imputação formalizada, visto que ao mesmo acusado se atribuiu condutas ilegais inconciliáveis entre si, devido a impossibilidade de o infrator ocupar a um só tempo, na mesma operação de circulação de mercadorias, as figuras de vendedor e adquirente, para o efeito de responder pelo pagamento do ICMS Substituição Tributária incidente. Cabível a realização de novo feito fiscal com a perfeita descrição da natureza da infração apurada, cuja delação se pretendia delatar.

**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*, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, e julgarnulo o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001547/2015-54 (fls. 3 a 5), lavrado em 10/9/2015, contra ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., contribuinte inscrito no CCICMS estadual sob nº 16.200.525-3 e 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 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.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 06 de março de 2017.

Maria das Graças Donato de Oliveira  
Cons<sup>a</sup>. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

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

Assessora Jurídica

## #RELATÓRIO

Trata-se de *recurso voluntário* interposto contra a decisão da primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001547/2015-54 (fl. 3 a 5), lavrado em 10 de setembro de 2015, mediante o qual a autuada, ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., contribuinte do ICMS, é imputada da prática do ilícito fiscal assim descrito na citada peça de delação:

*“FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SAÍDAS INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.2000) – Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo por substituição, contrariando dispositivos legais, vendeu*

*mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária sem retenção”.*

Em nota explicativa a peça acusatória complementa:

*“Constatamos que este contribuinte, entre os períodos de dezembro de 2013 a junho de 2015, recebeu mercadorias – preparados para fabricação de sorvetes em máquina – sujeitas à Substituição Tributária, enquadradas erroneamente como não pertencentes a este regime, acarretando o não recolhimento do ICMS-ST correspondente, no valor de R\$ 61.258,72 (sessenta e um mil, duzentos e cinquenta e oito reais e setenta e dois centavos). Com isto houve infração ao art. 390, c/c art. 391, c/c art. 395, c/c art. 396, c/c art.397 e art. 399, II, todos do RICMS aprovado pelo Decreto nº 18.930/97. Também ocorreu também infração ao art. 1º e art. 2º do Decreto nº 26.486/2005”.*

Por também considerar infringidos os arts. 395, 396, 397, III e 399, II “b”, com fulcro no art. 391, I, § 4º, todos do RICMS/PB, o autuante efetuou o lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor de R\$ 61.258,71, e sugerindo a aplicação da multa por infração, em igual valor - R\$ 61.258,71 -, de conformidade com a previsão do art. 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios constam às fls. 6 a 22.

Regularmente cientificada da acusação em tela, sob a forma pessoal, em 29/9/2015, conforme atesta o comprovante de ciência e entrega da 1ª via do auto infracional, assinado por seu receptor, identificado na fl. 8 e autorizado mediante instrumento procuratório, de fls. 6 e 7, a autuada apresenta reclamação tempestiva (fls. 24 a 89), fazendo-se representar por advogada habilitada nos autos (documento de fl. 90, 92 a 109), alegando as razões de sua discordância do libelo basilar, entre as quais inclui preliminares de cerceamento do seu direito de defesa, ao fundamento da existência de violação ao princípio da estrita legalidade e tipicidade cerrada - visto que a exação fiscal não se enquadraria nas hipóteses de cabimento legalmente estabelecidas – e ante a falta de motivação e da perfeita descrição dos fatos, porquanto estes requisitos não restariam observados no ato administrativo de lançamento.

Acresce, ainda, mediante preliminar, que a fiscalização considerou como base de cálculo do imposto insumo não destinado à fabricação de sorvete em máquina, uma vez que não se adequaria às posições e descrição previstas no Protocolo ICMS nº 20/2005, pois nem toda bebida láctea pasteurizada adquirida tem destinação exclusiva para a fabricação de sorvetes em máquinas, mas é também aplicada no preparo de outros produtos, a exemplo de frappés, que não são sorvetes, mas sim bebidas frias, e nem passam por máquinas em sua elaboração.

Com essas considerações, pede a nulidade do auto infracional.

No mérito, alega que devido às especificidades e características técnicas do produto, em relação as quais tece considerações, evidenciam, no seu entender, as diferenças deste dos constantes nas posições 1806, 1901 e 2106 NCM/SH, do Protocolo ICMS nº 20/05.

Questiona a margem de valor agregado utilizada na composição da base de cálculo do ICMS, ao argumento de que esta não atenderia ao critério da realidade estabelecido na LC nº 87/96, isto é, o preço de venda a consumidor, e afirma que, independentemente da sujeição do produto à Substituição Tributária, o procedimento adotado não causou prejuízo ao Erário, devido à tributação normal na operação de saída do produto final.

Observa, ainda, que se fosse o caso de incidência da Substituição Tributária, a obrigação de pagar o imposto se imporia ao contribuinte de direito, isto é, o substituto tributário, quando da venda de preparados para fabricação de sorvetes em máquinas, conforme previsão em lei, de modo que ela, autuada, estaria exonerada de qualquer obrigação.

A seu prol, cita diversos julgados de tribunais administrativos e do Poder Judiciário.

Argumenta a inaplicabilidade da multa infracional, ao fundamento da ocorrência de flagrante falta de tipicidade da conduta descrita na norma punitiva e da conduta que lhe é imputada no auto de infração, assim como em decorrência de sua flagrante ofensa aos princípios da proporcionalidade e do não confisco.

Por fim, requer a realização de diligência, nos termos do art. 59 da Lei Estadual nº 10.094/2013, com vistas a confirmar/comprovar que: a) a classificação fiscal da bebida láctea está adequada; b) a bebida láctea é utilizada pela impugnante como insumo na preparação de mais de um produto; c) a bebida láctea é utilizada em outros produtos que não na preparação de sorvete em máquina e em que proporção; d) o ICMS sobre essa bebida láctea integrada aos produtos vendidos a consumidor final foi recolhido sob o regime a que está sujeita a operação; e) a margem de valor agregado ajustada supera a margem de valor agregado efetiva, redundando em recolhimento de ICMS/ST superior ao ICMS que incide segundo o regime a que está sujeita a autuada; f) a Fiscalização não abateu da exigência o valor de ICMS pago quando da saída dos produtos finais integrados pela bebida láctea.

Pugna, ainda, pelo recebimento da reclamação para que se reconheça e declare a insubsistência do auto infracional.

Junta documentos às fls. 113 a 746.

Com a informação de não existência de antecedentes fiscais da denunciada, prestada na fl. 747, os autos foram conclusos (fl. 748) e remetidos à GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal, Rafael Araújo A. Vieira de Rezende, que se pronunciou pela *procedência* da peça acusatória, conforme sentença de fls. 749 a 759.

Regularmente notificada do decisório monocrático (conforme atestam os documentos de fls. 761 e 762, respectivamente, Notificação nº 00005502/2016 e Aviso de Recebimento nº JO 46512151 1 BR, assinado por seu receptor 11/2/2016, a autuada interpõe recurso voluntário a este Colegiado, fazendo-se representar por advogada habilitada nos autos, mediante os instrumentos procuratórios de fls. 90, 92 a 109 e 843, requerendo a reforma da decisão singular, alegando, para tanto, que não procedem as afirmações da Fiscalização porque a obrigação de recolher o ICMS/ST decorre de previsão em lei estadual e não de previsão em acordo de Regime Especial, e que os insumos em causa foram tributados por ocasião da saída dos produtos aos quais foram agregados.

Apresenta basicamente os mesmos fundamentos aduzidos na instância prima, inclusive os relativos a vícios de nulidade do auto infracional, os quais decorreriam de falta de tipicidade entre a situação descrita na norma e o fato ocorrido no caso concreto, bem como de falta de motivação e cerceamento de defesa e pelo fato de que a Fiscalização haveria considerado na base de cálculo do ICMS/ST insumo não destinado exclusivamente a fabricação de sorvete em máquina, porque é aplicado também no preparo de outros produtos, deixando de excluir da exigência fiscal os valores correspondentes a tais produtos.

No mérito, tece considerações sobre a imprescindibilidade da utilização de todos os métodos de interpretação das normas jurídicas para que sejam evitadas conclusões contrárias à intenção do legislador, afirma que num simples exame das posições e subposições da NCM/SH resta evidenciado que preparados para sorvete podem ter classificações distintas na NCM/SH, conforme sua composição, de modo que nem todas as preparações enquadradas nas referidas posições (...) estão submetidas ao regime da substituição tributária, enquanto o Protocolo ICMS nº 20/05 é norma direcionada não a qualquer preparado, mas especificamente àqueles (a) classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH, bem como àqueles preparações para (b) fabricação de sorvetes em máquina, sendo, portanto, dois requisitos para a sujeição tributária, de modo que, a seu ver, se o produto em questão não se enquadra nos requisitos da norma, não se sujeita ao referido regime de tributação.

Na sequência, maneja basicamente os mesmos fundamentos apresentados na instância preliminar, especialmente quanto: à classificação fiscal do produto; à impossibilidade da exigência de ICMS/ST do substituído tributário que cumpriu regularmente suas obrigações tributárias; a não sujeição à Substituição Tributária da mercadoria que compõe produto objeto da industrialização cuja saída é tributada pelo ICMS; não atendimento ao § 4º do art. 8º da LC nº 87/96 e ao art. 5º, II, 150, inciso I e 155, II c/c o § 2º, XII, “b” da CF/88, quando da fixação da margem de valor agregado prevista no Protocolo ICMS nº 20/05; não atendimento ao critério de realidade – preço de venda do produto a consumidor final – na formação da base de cálculo; e, por fim, quanto ao não abatimento do ICMS pago na venda do produto final.

Manifesta-se contrária ao valor da penalidade sugerida no auto infracional, ao argumento de falta de tipicidade da conduta e de desproporcionalidade e confisco da multa de ofício.

Por última, pugna por total provimento do recurso, para que seja reformada a decisão recorrida, reconhecendo-se a insubsistência do auto de infração, caso não seja reconhecida sua nulidade.

Junta documentos às fls. 843 (documento de identificação pessoal) e 844 (DVD multimídia).

Remetidos os autos a esta Casa, estes foram distribuídos a esta relatoria, para fins de apreciação e decisão.

Na sequência, deu-se deferimento ao pedido de sustentação oral, formalizado tempestivamente pela recorrente.

Este é o relatório.

## V O T O

Inicialmente, cumpre declarar que o recurso da autuada atende ao requisito da tempestividade, visto que interposto no prazo legal de 30 dias contados da ciência da decisão singular (Aplicação do art. 77 da Lei n. 10.094/2013).

Com efeito, a notificação do decisório monocrático se verificou em 11/2/2016, enquanto a interposição recursal se deu em 7/3/2016, respeitando, portanto o trintídio legal.

Passo ao exame do aspecto formal do lançamento de ofício.

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada, que consistiria da prática ilegal assim descrita no libelo basilar em tela:

*“FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SAÍDAS INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.2000) – Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo por substituição, contrariando dispositivos legais, vendeu mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária sem retenção”.*

Em nota explicativa a peça acusatória complementa:

*“Constatamos que este contribuinte, entre os períodos de setembro de 2010 a agosto de 2015, recebeu mercadorias – preparados para fabricação de sorvetes em máquina – sujeitas à Substituição Tributária, enquadradas erroneamente como não pertencentes a este regime, acarretando o não recolhimento do ICMS-ST correspondente, no valor de R\$ 697.046,44 (seiscentos e noventa e sete mil, quarenta e seis reais e quarenta e quatro centavos), com isto houve infração ao art. 390, c/c art. 391, c/c art. 395, c/c art. 396, c/c art.397 e art. 399, II, todos do RICMS aprovado pelo Decreto nº 18.930/97. Ocorreu também infração ao art. 1º e 2º do Decreto nº 26.486/2005”.*

Dessa realidade, após criteriosa análise na descrição do fato que se pretendeu delatar, observa-se *in limine* a existência de um vício na sua formalização.

Com efeito, enquanto a descrição da infração efetuada no auto infracional, espaço que lhe é próprio, faz referência à venda de mercadoria sujeita à substituição tributária sem retenção do imposto, o que se revela uma conduta irregular na qual somente é passível de incorrer o substituto tributário.

A seu modo, a Nota Explicativa, ínsita no libelo basilar, ao detalhar as circunstâncias da conduta delituosa, informa que o contribuinte *“recebeu mercadorias [...] sujeitas à Substituição Tributária...”*. Por óbvio, a assertiva se refere à aquisição de mercadorias sujeitas ao citado regime de tributação na qual o respectivo adquirente não promoveu o pagamento do imposto. Distintamente da situação acima comentada, somente é passível incidir nessa infração o contribuinte substituído, isto é, aquele que adquire mercadorias sujeitas à Substituição Tributária sem retenção do imposto na origem, pelo substituto tributário, caso em que o adquirente, na posição de substituído, passa a responder pelo pagamento da Substituição Tributária, dada a sua condição de responsável na relação de direito material (art. 391, §§ 5º e 7º, II do RICMS/PB).

Donde se infere que o auto infracional faz referência a duas infrações distintas e impossíveis de ser

imputadas ao mesmo contribuinte, visto que advindas da mesma operação fiscal: a venda de mercadorias, onde as figuras do vendedor e do comprador não se confundem entre si, afinal, ou se é vendedor ou, então, comprador do mesmo objeto da transação comercial.

Contudo, todo o acervo documental que instrui a delação fiscal dá suporte à situação fiscal própria de contribuinte substituído tributariamente que teria adquirido mercadorias sujeitas ao Regime da Substituição Tributária e, na qualidade de responsável tributariamente, teria deixado de efetuar o pagamento do valor da substituição não retido na origem, circunstância que confere nexa com a situação descrita na nota explicativa e afasta a incidência de vício material, visto que atesta a ocorrência de identificação da natureza da infração que se pretendeu denunciar.

Assim, diferentemente da concepção singular, considerando as particularidades acima mencionadas, concluo que ocorreu erro na descrição do fato infringente, de modo que o lançamento de ofício não foi procedido com as cautelas da lei, visto que não observou os requisitos legais reservados à sua formalização (Art. 142 do CTN e art. 14 a 17 da Lei nº 10.094/2013), quando não primou pela perfeita descrição dos fatos relacionados à infração apurada, conforme acima se demonstra.

Tal distorção se revela potencialmente capaz de cercear o direito de defesa do acusado, tanto que, no caso, em todas as fases em que interveio no Processo a acusada não se defende como vendedora do produto objeto da contenda fiscal, e sim, como sendo “adquirente” dessas mercadorias cujo valor da Substituição Tributária, a que estariam adstritas, a Fiscalização lançou de ofício a título da infração, cuja descrição efetuada no espaço próprio do auto infracional faz menção à vendas de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária pelo sujeito passivo por substituição, sem retenção. Embora avessa a repetições, volto a transcrever a descrição do fato, efetuada no espaço próprio do auto infracional destinado ao relato da situação caracterizadora do ilícito fiscal, consoante se confere:

*“FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SAÍDAS INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.2000) – Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo por substituição, contrariando dispositivos legais, vendeu mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária sem retenção”.*

Portanto, diante da presença de falhas na autuação, precisamente, na determinação da natureza da infração, atribuindo-se à expressão “determinação” [da natureza da infração] significação de “descrição”, visto que esta não reproduziu com fidedignidade o ilícito porventura efetivamente configurado e, com esse desempenho, encerrou a possibilidade real de cercear o direito de defesa do acusado, não há como confirmar a decisão da instância preliminar.

Sem desrespeito ao trabalho da fiscalização, importa reconhecer que diante do texto acusatório em debate, evidencia-se indeterminada a natureza da infração no ato da descrição dos fatos que se

pretendeu denunciar, o que acarreta a nulidade do feito fiscal.

Neste sentido, confirmo a existência de erro na determinação da infração denunciada, onde recorro ao texto normativo do artigo 14 da Lei nº 10.094/13, que evidencia a necessidade de nulidade do procedimento fiscal quando ocorrer equívoco na descrição do fato infringente, na hipótese de incorreções ou omissões que não reproduzam com clareza os fatos apurados, consoante aplicação do texto normativo abaixo:

*“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” (Grifei).

Com efeito, trata-se de incorreção que importa a nulidade por vício formal do lançamento e, por esse fato, não comporta saneamento de ofício. Interpretação a contrario sensu das normas de observância obrigatória constantes na Lei nº 10.094/2013, inclusive a do art. 15, caput, c/c os arts. 16 e 17, desse diploma legal, que dizem:

*“Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas de ofício quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio”.*

*“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”

Grifos não constantes do original.

Nesse sentido, não se pode afirmar que o lançamento deu cumprimento à determinação da matéria tributável, na forma apropriada, como sendo uma das providências inerentes à atividade privativa vinculada e obrigatória de constituição do crédito tributário por meio de lançamento da autoridade administrativa, conforme se infere do art. 142, caput, in verbis:

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

Mister se faz ressaltar que, apesar do defeito de forma que determinou o comprometimento do feito fiscal, a sentença de nulidade não decide em definitivo em favor do acusado, porque a consequência dela advinda é a abertura de nova oportunidade para que a fiscalização proceda à lavratura de outra peça acusatória, que atenda aos ditames da legislação de regência (Aplicação do § 2º do art. 14 da Lei estadual nº 10.094/2013).

Diante desta ilação, entendo que se justifica a ineficácia do presente feito, por existirem razões suficientes para atrair a NULIDADE do libelo basilar em referência, mas, por outro lado, dá lugar ao direito de a Fazenda Estadual proceder a novo feito fiscal, nos moldes regulamentares exigidos.

Isto posto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu *provimento*, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, e julgarnulo o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001547/2015-54 (fls. 3 a 5), lavrado em 10/9/2015, contra ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., contribuinte inscrito no CCICMS estadual sob nº 16.200.525-3 e 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 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.

Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 6 de março de 2017.

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