



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

**Processo nº 130.114.2015-7**

**Recurso VOL/CRF Nº 060/2016**

**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 INFRAÇÃO. 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 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 identificação do fato infringente detectado no procedimento de apuração da falta.

**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 93300008.09.00001608/2015-83 (fls. 3 a 9), lavrado em 17/9/2015, contra ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., contribuinte inscrito no CCICMS estadual sob nº 16.138.465-0 e regularmente identificados 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 e, considerando a disposição ínsita no art. 173, II do CTN, fica aberta a oportunidade para que seja realizado outro feito fiscal com a descrição correta da infração (Aplicação 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 21 de março de 2017.

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

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO 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 93300008.09.00001608/2015-83 (fls. 3 a 9), lavrado em 17 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 28.12.00) – 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\$ 780.063,14 (setecentos e oitenta mil, sessenta e três reais e quatorze 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”.*

Por também considerarem infringido o inciso III do art. 397, e o inciso II, “b”, do art. 399, bem como o inciso I, § 4º, do art. 391, do RICMS/PB, o autuante efetuou o lançamento de ofício, exigindo o ICMS Substituição Tributária, no valor de R\$ 780.063,16, e sugerindo a aplicação da multa por infração, em igual valor - R\$ 697.046,45 -, de conformidade com a previsão do art. 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios constam às fls. 13 a 41.

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. 10 e autorizado mediante instrumento procuratório, de fls. 10 e 11, a autuada apresenta reclamação tempestiva (fls. 43 a 107), fazendo-se representar por advogada habilitada nos autos (documento de fl. 106, 110 a 127), 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 cerradas - 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.

No mérito, alega impossibilidade da exigência fiscal, devido ao fato de se tratar de insumo na

fabricação de sorvetes, de forma que o ICMS sobre o valor do insumo já fora recolhido por ocasião da saída do produto final ao que foi integrado e, além disso, o fato gerador presumido relativamente ao insumo não ocorreu.

Fundamentando seu entendimento, argui que deflui da Constituição Federal e da LC nº 87/96 e, ainda, do entendimento da doutrina do STF, que: i) à cobrança do ICMS/ST é imprescindível que se identifique um ciclo de comercialização da mercadoria; ii) a mercadoria objeto da ST seja a mesma do início ao fim do ciclo; iii) que a base de cálculo prevista e o ICMS/ST devido abarque todo esse ciclo, porque a previsibilidade da destinação (venda a consumidor final) e do valor final da operação são de suma importância para o atendimento dos fins buscados quando da instituição da figura, quais sejam facilitar a fiscalização e garantir a arrecadação, e para *“eliminar excessos tributários”* (sic.).

Prosseguindo, argumenta ser indevida a exigência em causa, ao fundamento de que até os dias atuais, no que toca à margem de valor agregado, o Estado da Paraíba não se desincumbiu das exigências estabelecidas nos arts. 6º e 8º da LC nº 87/96, porquanto, ao se limitar a disciplinar a matéria, basicamente reproduziu o disposto no Protocolo ICMS 20/05, distanciando-se do critério de realidade, visto que a fixação da MVA deve ter base em pesquisas de preços realmente praticados, de modo a se obter a base de cálculo do ICMS/ST o mais próxima possível da realidade: preço de venda ao consumidor.

Por essas razões, entende serem ilegais e inconstitucionais as disposições de simples decreto estadual – Decreto nº 26.486/2005 -, por violação ao art. 97, III e IV do CTN, e art. 6º, § 2º, além do art. 8º, § 4º da LC nº 87/96, bem como ao art. 84, IV da Constituição Federal, nesses casos, tanto sob o critério material como formal, uma vez que o citado decreto se trataria apenas de norma de regulamento, o que viola o art. 99 do CTN, cujo enunciado estabelece que *“o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos”*.

Assevera que a inaplicabilidade da base de cálculo utilizada pelo Fisco também advém do fato de que esta não condiz com a realidade, visto que o preço de venda a consumidor final é substancialmente inferior àquela, o que a seu ver caracteriza distanciamento do critério de realidade exigido na Constituição Federal.

Aduz que o produto em questão foi adquirido com classificação fiscal não sujeita ao regime da Substituição Tributária, quando da sua venda a consumidor final integrado em outro, mas tal produto foi submetido à tributação pela legislação do ICMS Normal no Estado da Paraíba, todavia, consoante entendeu a Fiscalização que o produto está adstrito à ST, defende a autuada que, em decorrência dessa circunstância, na apuração e quantificação do eventual crédito tributário impunha-se o abatimento do ICMS Normal já pago por ocasião das saídas dos produtos nos quais ele foi integrado, com a redução dos demais acréscimos lançados, sob pena de dupla exigência de ICMS e flagrante ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

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 a 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 quanto 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. 128 a 2.007.

Com a informação de existência de antecedentes fiscais da denunciada, prestada na fl. 2.006, porém sem caracterização de reincidência desta, os autos foram conclusos (fl. 2.009) 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. 2.011 a 2.021.

Regularmente notificada do decisório monocrático (conforme atestam os documentos de fls. 2.023 e 2.024, respectivamente, Notificação nº 00005231/2016 e Aviso de Recebimento nº JO 46512152 5 BR), em 12/2/2016, a autuada interpõe recurso voluntário a este Colegiado, fazendo-se representar por advogada, identificada na fl. 2.105, com habilitação nos autos mediante os instrumentos procuratórios de fls. 106 e 110 a 127, requerendo a reforma da decisão singular e, para tanto, apresenta basicamente os mesmos fundamentos aduzidos na instância prima, acrescidos de manifestações de nulidade da sentença recorrida, ao argumento de que a tributação é “*ex lege*” e o processo administrativo tributário deve buscar a verdade material, e que fora da lei e da verdade dos fatos é ilegítima a exigência de qualquer tributo, de modo que a seu ver a r. decisão recorrida não poderia ter indeferido o pedido de diligência formalizado na reclamatória, porquanto:

*- o julgador singular não poderia desconsiderar a classificação fiscal indicada pelo fabricante do produto para sustentar, baseando-se nas informações extraídas dos autos sobre a sua natureza, aliadas à área de autuação do contribuinte e, principalmente, sem produzir qualquer prova que ampare o enquadramento por ela pretendido, que o produto em questão é “preparado para*

*fabricação de sorvetes em máquinas” e se enquadraria em posição da NCM/SH diversa da apontada pelo próprio fabricante, dentre outras questões que poderiam ser elucidadas pela realização da diligência requerida;*

*- não se trata de matéria que pode ser comprovada apenas com os documentos que formam o arcabouço processual e a legislação de regência, pois versa sobre questões cuja veracidade só pode ser comprovada mediante o exame aprofundado das matérias postas em discussão.*

À derradeira, alega que não pode prevalecer a sanção que lhe foi cominada, ao fundamento da falta de tipicidade da conduta imputada e de violação aos princípios da proporcionalidade e do não-confisco.

Pugna pelo provimento do recurso voluntário para que seja reformada a decisão singular, reconhecendo-se a insubsistência do auto de infração, caso não seja declarada a nulidade deste.

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

Este é o relatório.

## V O T O

Inicialmente, cumpre declarar que o recurso da autuada atende ao requisito 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 12/2/2016, 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\$ 780.063,14 (setecentos e oitenta mil, sessenta e três reais e quatorze 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, e não o contribuinte substituído.

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 de 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.

Todavia, 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.

Isto considerando, infere-se que se trata de equívoco na descrição do fato dado como infringente, que foi apurado e teve sua natureza perfeitamente identificada no exame da situação fiscal da recorrente.

Assim, diferentemente da concepção singular, entendo 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 exatidão na descrição da natureza da infração, 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 se defende como sendo “adquirente” das mercadorias cujo valor da Substituição Tributária, a que estariam adstritas, enquanto a Fiscalização ao lançar de ofício, a título da infração cuja descrição do fato 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 dado como infringente, efetuada na peça basilar:

*“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 descrição da infração, que não reproduziu com exatidão o ilícito cuja configuração a Fiscalização entendeu concretizada 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 autoridade lançadora, importa reconhecer que diante do texto acusatório em debate, evidencia-se confusa a descrição da natureza da infração que se pretendeu denunciar, o que acarreta a nulidade do feito fiscal.



Neste sentido, confirmo a existência de erro na descrição da infração identificada pela Fiscalização, 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 comprometam a natureza da infração, consoante se infere da dicção infra:

*“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 não constante do original).

Com efeito, trata-se de incorreção de natureza formal que importa a nulidade do lançamento e, por esse fato, não comporta saneamento nos próprios autos. Interpretação a contrario sensu do art. 15, caput, c/c os arts. 16 e 17, II, todos da Lei nº 10.094, de 27/9/2013, 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”.*

(Grifei)

Ressalte-se, por oportuno, que se trata de diploma que consolida normas de observância obrigatória pelos julgadores que exercem a instância administrativa correlata ao ICMS, neste Estado.

Diante do que, 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 93300008.09.00001608/2015-83 (fls. 3 a 9), lavrado em 17/9/2015, contra ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., contribuinte inscrito no CCICMS estadual sob nº 16.138.465-0 e regularmente identificados 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 e, considerando a disposição ínsita no art. 173, II do CTN, fica aberta a oportunidade para que seja realizado outro feito fiscal com a descrição correta da infração (Aplicação 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 17 de março de 2017.

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