



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

PROCESSO Nº 1254712016-0

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: A QUEIROZ MAGALHAES & CIA LTDA.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR4 DA SEFAZ - PATOS

Autuante(s): FRANCISCO CANDEIA DO NASCIMENTO JUNIOR

Relatora: CONS.^a GILVIA DANTAS MACEDO

OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTOS DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. CONTRIBUINTE DO SEGUIMENTO DE COMÉRCIO VAREJISTA DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO. COMERCIALIZAÇÃO DE CIMENTO. OPERAÇÕES MAIS EXPRESSIVAS SE REGULAM PELO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TÉCNICA FISCAL IMPRÓPRIA À VERIFICAÇÃO DA SUA REGULARIDADE QUANTO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. VÍCIO MATERIAL CONFIGURADO. NULIDADE. DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SE REFAZER O FEITO. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS SUJEITAS AO ICMS ST. DESCABE AUTUAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. MODIFICADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovada, presumidamente auferidas mediante omissão de saídas pretéritas tributáveis.

Não se mostra justificável, porém, a aplicação dessa técnica de auditoria nos casos em que o contribuinte, em exercício no seguimento do comércio varejista de material de construção, cujas operações de maior predominância nessa atividade, se regulam pela comercialização de cimento, e, apenas secundariamente, de mercadorias adstritas ao regime de apuração do ICMS, razão pela qual impõe-se a nulidade do lançamento de ofício, por vício material, a vista da inaplicabilidade da técnica utilizada para aferição da situação do contribuinte quanto ao cumprimento da obrigação principal. No caso dos autos, todavia, não há possibilidade de se refazer o feito dado que expirado o prazo decadencial para que a Fazenda Pública possa constituir o crédito tributário mediante novo lançamento.

É princípio assente na jurisprudência administrativo-tributária, com respaldo regulamentar, que o déficit financeiro decorrente das despesas incorridas, ao superarem as receitas declaradas, apontado mediante Levantamento Financeiro, representa saídas sem a emissão de notas fiscais. In casu, entretanto, a exigência fiscal apurada no Levantamento Financeiro não pode se manter, dada a ocorrência de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e não tributadas.

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 maioria e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e quanto ao mérito pelo seu desprovimento, para reformar a sentença monocrática e julgar nulo (sem possibilidade de se refazer o feito, dado que expirado o prazo decadencial) o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001510/2016-07, lavrado em 31/8/2016, contra a empresa A QUEIROZ MAGALHÃES & CIA LTDA, CCICMS nº 16.123.965-0, já qualificada nos autos, eximindo-a de todos os efeitos decorrentes da exordial acusatória

P.R.E

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de abril de 2019.

GILVIA DANTAS MACEDO
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO, THÁIS GUIMARÃES TEIXEIRA e MONICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS.

ALENCAR
SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE
Assessora Jurídica

Relatório

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001510/2016-07, lavrado em 31/8/2016, contra a empresa A QUEIROZ MAGALHÃES & CIA LTDA, CCICMS nº 16.123.965-0, em razão das seguintes irregularidades verificadas nos exercícios de 2011 e 2012:

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS - Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO - O contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, tendo em vista a constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, irregularidade esta detectada através do Levantamento Financeiro.

Considerando infringidos os art. 158, I; 160, I, c/c o art. 646 e os art. 158, I, 160, I, com fulcro no parágrafo único do art. 646, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, o auditor fiscal constituiu crédito tributário, por lançamento de ofício, no importe de R\$ 478.684,62 (quatrocentos e setenta e oito mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e sessenta e dois centavos), sendo R\$ 239.342,31 (duzentos e trinta e nove mil, trezentos e quarenta e dois reais e trinta e um centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei 6.379/96.

Documentos instrutórios anexos às fls. 5/26 dos autos.

Cientificada da ação fiscal, através de Aviso de Recebimento, em 14/9/2016 (fls. 29), a empresa autuada apresentou peça reclamatória tempestiva consoante fls. 31/45.

Na peça reclamatória, inicialmente, o contribuinte relata os atos infracionais que lhes foram imputados, os fundamentos legais da autuação, bem como o montante do crédito tributário.

Posteriormente, a reclamante combate a acusação, dizendo que o crédito tributário fora alcançado pelo instituto da prescrição.

Cuidando do mérito propriamente dito, argui que a denúncia não deveria se manter, dado que opera exclusivamente com cimento, mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária, conforme DANFE, cujo imposto foi retido na fonte, dando-se por encerrada a fase de tributação.

Por fim, requer o acolhimento da prejudicial de mérito e o reconhecimento da improcedência total da denúncia.

Com informação de que não há registro de reincidência processual, fl. 50, os autos foram conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, tendo sido distribuídos ao julgador fiscal, Francisco Marcondes Sales, que decidiu pela improcedência do feito fiscal, de acordo com o pensamento esposado na ementa infracitada, *litteris*:

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. PRESUNÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS. COMERCIALIZAÇÃO EXCLUSIVA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE REPERCURSSÃO TRIBUTÁRIA. ACUSAÇÃO IMPROCEDENTE. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. PRESUNÇÃO. PAGAMENTO DE DESPESAS SUPERIOR ÀS RECEITAS AUFERIDAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. COMERCIALIZAÇÃO EXCLUSIVA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE REPERCURSSÃO TRIBUTÁRIA. BIS IN IDEM. CARACTERIZAÇÃO. ACUSAÇÃO IMPROCEDENTE. PRESCRIÇÃO. IMPRONÚNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.

- A comprovação do desenvolvimento de atividade de comercialização de mercadorias sujeitas exclusivamente ao recolhimento do ICMS por meio de substituição tributária, afasta a acusação de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem pagamento do referido tributo, tendo em vista a ausência de repercussão tributária.

- A contagem do prazo prescricional no âmbito do direito tributário inicia-se somente após a constituição definitiva do crédito tributário, o que se materializa com a declaração do imposto por parte do contribuinte; com o transcurso do prazo para impugnação do lançamento tributário de ofício; ou com o proferimento, na esfera administrativa, de decisão não passível de recurso, relativamente à impugnação do referido lançamento.

- A exigência de imposto anteriormente recolhimento pela sistemática da substituição tributária configura *bis in idem*.

Cientificada da sentença de primeiro grau, através de Aviso de Recebimento, em 20/7/2018 (fls. 86), o contribuinte não se manifestou nos autos.

Observando os trâmites regulares, enfim, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora e distribuídos a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

O objeto do recurso hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora para improceder o lançamento de ofício, ao acolher a alegação de que a autuada comercializa exclusivamente mercadorias sujeitas à substituição tributária, acarretando a ausência de repercussão tributária nos exercícios denunciados.

No âmbito da legislação do ICMS, no Estado da Paraíba, a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias tem efeito muito mais abrangente do que a simples responsabilização pelo descumprimento da obrigação acessória, senão vejamos o que dispõe o art. 646 do RICMS/PB:

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimimento a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. (g.n.)

Por imperativo legal, a constatação dessa omissão obriga o auditor fiscal a lançar de ofício o crédito tributário decorrente dessa infração, tendo em vista que a receita originária das saídas omitidas é o resultado da afronta aos art. 158, I e 160, I, do mencionado diploma legal, *in verbis*:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1 – A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias.

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias.

Importante destacar que a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios é fato bastante a autorizar a aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de serviços tributáveis sem recolhimento do ICMS.

O comando normativo supracitado, ao garantir o direito à Fazenda Pública de recuperar o ICMS incidente sobre operações pretéritas, este, sim, objeto da norma ínsita no art. 646, o fez presumindo que todas as saídas pretéritas, absolutamente todas, foram realizadas com mercadorias tributáveis.

Assim, o fato das notas fiscais de aquisição corresponderem a produtos sujeitos ao regime da

substituição tributária, cujo imposto é retido antecipadamente na origem, pelo contribuinte substituto tributário, não é excludente da presunção contida no art. 646, regulamentado, uma vez que a exigência dos créditos tributários advindos dessa prática irregularmente adotada pelo contribuinte não está relacionada diretamente às notas fiscais de aquisição não lançadas, mas, sim, a operações pretéritas, cujas receitas não foram oferecidas à tributação, devido à omissão da saída das respectivas mercadorias, e que possibilitaram ao contribuinte adquirir as mercadorias que se encontram descritas nas notas fiscais não registradas nos livros próprios.

Pois bem. Procurando se desincumbir a contento da responsabilidade da prova da insubsistência da presunção de saídas omitidas de mercadorias sujeitas à tributação normal, a autuada alega ausência de repercussão tributária na obrigação principal, porquanto em uma simples análise das notas fiscais de saída registradas pela empresa se constata a comercialização exclusiva de produtos sujeitos à substituição tributária com retenção antecipada do imposto, especificamente, cimento.

No caso em apreço e com o fito de identificar o tratamento dado às mercadorias comercializadas pela autuada, o julgador singular buscou em consulta ao sistema de informação desta Secretaria verificar nas informações econômico-fiscais do contribuinte as operações de entrada e saída por ele realizadas ao longo dos exercícios de 2011 e 2012, realizando, inclusive, um levantamento das operações de saídas, relatórios acostados às fls. 53/74, dos autos.

Considerando que a autuada opera com mercadorias exclusivamente sujeitas à substituição tributária, afastou o julgador singular o crédito tributário denunciado na inicial.

De acordo com este, portanto, a presunção de omissão de saídas tributadas tem sua legitimidade afetada quando o contribuinte opera com mercadorias sujeitas à substituição tributária. Valendo-se da tese de que a presunção prevista no art. 646 demanda que tenha havido operações de saídas **tributadas**, de modo que, não sendo este o caso, a presunção não se configura.

Neste ponto, podemos verificar, todavia, que, nos relatórios acostados às fls. 53/54, dos autos, a existência de operações de compra e venda para comercialização, nos exercícios de 2011 e 2012, sujeitas à tributação normal.

Relata o julgador monocrático que, analisando as notas fiscais emitidas por terceiro contra a impugnante, constatou que o somatório das operações de aquisição de mercadorias sujeitas à tributação normal equivalia a 0,51% em 2011 e 1,49% em 2012 das operações sujeitas ao recolhimento pelo regime da substituição tributária.

É de ser revelado que tais operações consubstanciam valores de pequena monta quando comparados ao das operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária. Todavia,

entendemos que há um aspecto a ser observado no caso, qual seja o fato de que nem todas as operações do contribuinte se regem pelo recolhimento antecipado afeto à substituição tributária, ou seja, essas operações são a “preponderância”, mas não a totalidade.

A questão que se coloca então é, diante da situação em que o contribuinte opere em preponderância com mercadorias sujeitas à substituição tributária, existiria um coeficiente de preponderância destas operações para afastar a presunção de omissão de saídas? 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 substituição tributária, de modo a considerar-se improcedente a cobrança? Com estas razões, não estou convencida, com *permissa máxima venia*, do acerto da decisão singular, que, inclusive, descartou as operações sujeitas à tributação normal, considerando que a autuada operava exclusivamente com cimento.

Note-se que a omissão de receitas pretéritas, caracterizada pela falta de lançamento das notas fiscais de aquisição 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 regramento 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 não registrou no livro fiscal Registro de Entradas as aquisições de mercadorias tributáveis, 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.

Destarte, 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)

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.

Destarte, 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)

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 em relação a esta parte, 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, tendo 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.

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, ocorre, porém, que, **não há possibilidade de se refazer o feito**, por terem sido fulminados pela decadência ínsita do art. 173, I, do CTN.

No que tange ao Levantamento Financeiro, o qual identificou omissão de saídas pretéritas de mercadorias, decorrente do resultado mensurado no exercício de 2012, é sabido que tal método está respaldado na nossa legislação e se consubstancia pelo confronto de todas as receitas da empresa com as despesas operacionais, não operacionais e as disponibilidades em caixa e em bancos.

O procedimento é largamente utilizado e aceito como meio de aferição fiscal, estando disciplinado no artigo 643, do RICMS/PB, sendo que as diferenças verificadas denunciam irregularidade por omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção estabelecida no artigo 646, do RICMS, conforme dispositivos transcritos abaixo:

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

(...)

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

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

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado;

§ 5º Na ausência da escrituração do livro Caixa, que trata o § 3º, para que se possa levar a efeito o demonstrativo financeiro referido no parágrafo anterior, os saldos no início e no final do exercício serão considerados inexistentes.

§ 6º As diferenças verificadas em razão do confronto fiscal denunciam irregularidade, observado o disposto no art. 646. (g.n.)

*Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, **autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto**, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (Decreto nº 28.259/07).*

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento. (g.n.)

Como se observa, a denúncia encontra respaldo em nossa legislação, sendo matéria bastante conhecida deste Colegiado, onde a ocorrência da infração se verifica por presunção legal *juris tantum*.

Em primeira instância, o julgador entendeu que era improcedente a ação fiscal, caso em que fundamentou sua decisão sob os mesmos argumentos apresentados para a denúncia anterior.

Entretanto, após analisar a Conta Mercadorias anexa pela Fiscalização, do mesmo exercício, identifiquei a ocorrência de um prejuízo bruto de operações com mercadorias não tributáveis (isentas, substituição tributária) no citado exercício, cuja consequência lógica é a não exigência do imposto sobre tais operações por se encontrar o ICMS pago por antecipação, ou legalmente afastada sua cobrança por isenção ou não incidência. Afinal, a presunção que se instaura sobre a diferença apurada no Levantamento Financeiro há que se reportar tão somente à omissão de saídas **tributáveis**, nos termos do art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB.

No caso dos autos, inclusive, após analisar a situação fiscal da empresa, verifiquei que havia um prejuízo bruto em valor superior ao que consta da diferença tributável lançada nos auto de infração, através do Financeiro, donde se conclui pela improcedência do feito fiscal em relação a esta parte do feito.

A matéria encontra ressonância em diversos julgados desta Corte, a exemplo, decidiu o Pretório Excelso na oportunidade do julgamento do Acórdão nº 318/2013 de relatoria do Conselheiro João Lincoln Diniz Borges, em caso de idêntica natureza, cuja ementa transcrevo:

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. OPERAÇÕES ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTADAS. PARCIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA.

A denúncia de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais constatadas mediante levantamento financeiro suscita alteração no valor do crédito tributário correspondente, frente à constatação de que uma parte dessas saídas compreenderam mercadorias não tributáveis ou sujeitas ao regime de pagamento por substituição tributária, impondo, dessa forma, a dedução do valor das operações apontadas no Levantamento da Conta Mercadorias com mercadorias não tributáveis ou com substituição tributária da diferença tributável apurada no Demonstrativo Financeiro. Reforma da decisão recorrida.” (Acórdão nº 318/2013, D.O.E. de 11/10/2013, Rel. Consº João Lincoln Diniz Borges) (g.n.)

Com este entendimento é que,

V O T O - pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e quanto ao mérito pelo seu desprovimento, para reformar a sentença monocrática e julgar *nulo* (sem possibilidade de se refazer o feito, dado que expirado o prazo decadencial) o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001510/2016-07, lavrado em 31/8/2016, contra a empresa A QUEIROZ MAGALHÃES & CIA LTDA, CCICMS nº 16.123.965-0, já qualificada nos autos, eximindo-a de todos os efeitos decorrentes da exordial acusatória.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de maio de 2019.

Gílvia Dantas Macedo

Conselheira Relatora