GOVERNO DO ESTADO DO TOCANTINS
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO Nº:	118/2012
RECURSO VOLUNTÁRIO Nº:	8.096
PROCESSO Nº:	2011/6040/500355
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2011/000132
RECORRENTE:	GOMES E BORGES LTDA
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.069.044-7
RECORRIDA:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS. AUDITORIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO. ERRO FORMAL. ARTS. 28 E 35 DA LEI 1.288/2001 – A narração contida na peça fiscal deve ser clara, objetiva e segura o suficiente para permitir a compreensão dos fatos nela narrados; caso contrário, a leitura incompreensível implica a sua nulidade, ao teor do art. 28, II, c/c. art. 35, I, *c*, da Lei 1.288/2001; a qualificação de infração cometida diversa do fato infringente noticiado no lançamento fiscal e a falta de elementos comprobatórios dos fatos descritos na inicial maculam a constituição do crédito tributário e conduzem a sua nulidade, nos termos do art. 35, I, *d*, e IV, da mesma Lei. MANIFESTAÇÃO DO REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL NÃO ACOLHIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. SENTENÇA REFORMADA. UNÂNIME.

RELATÓRIO

Tratam os autos de recurso voluntário contra sentença da primeira instância administrativa, de páginas 183 a 185, que julgou integralmente procedente o auto de infração nº 2011/000132.

Contra Gomes e Borges Ltda. foi lavrado, em 10/2/2011, o referido auto de infração, de páginas 2 e 3, para constituição do crédito tributário no valor de R$ 41.023,67, composto pelos valores de R$ 21.056,40 e R$ 19.967,27, correspondentes aos exercícios de 2008 e 2010.

A infração constatada se encontra amparada nos arts. 44, II, 20, I, da Lei 1.287/2001, e cláusula primeira e subcláusula única do Termo de Acordo de Regime Especial – TARE, nº 2.042/2008, a penalidade sugerida, a do art. 48, III, *f*, da precitada lei.

A peça fiscal noticia que o contribuinte "DEIXOU DE RECOLHER O ICMS [...] EM REFERÊNCIA A RECOMPOSIÇÃO DO LIVRO DE REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS, REFEITO EM AUDITORIA, OBEDECENDO AOS PARÂMETROS DO TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL Nº 2042/2008, DO QUAL A AUTUADA É SIGNATÁRIA, QUE ESTABELECE EMSUA CLÁUSULA PRIMEIRA E SUBCLÁUSULA ÚNICA – QUE A ACORDADA PODERÁ BENEFICIAR-SE DO CRÉDITO PRESUMIDO DE 2% DA CARGA TRIBUTÁRIA DE SAÍDAS DE MERCADORIAS, SOMENTE E DESDE QUE AS MERCADORIAS SEJAM INDUSTRIALIZADAS PELO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. VERIFICANDO AS SAÍDAS EFETUADAS PELO CONTRIBUINTE NESTE PERÍODO, CONSTATA-SE QUE ESTÃO COMPREENDIDAS ENTRE AS VENDAS EFETUADAS PELO: CFOP 5.401 – VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO, EM OPERAÇÃO COM PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, INDUSTRIALIZADAS OU PRODUZIDA PELO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO E AS COM O CFOP 5.102 – VENDA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDAS DE TERCEIROS, QUE NÃO FORAM OBJETO DE QUALQUER PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO; PORTANTO, ESTE, EXCLUDENTE DOS BENEFÍCIOS DO TARE 2.042/2008; SUJEITANDO-SE AO REGIME NORMAL DE ICMS. LEVANTAMENTO – PLANILHA EM ANEXO".

A notificação do lançamento foi efetuada, em 9/3/2011, por via postal, mediante aviso de recebimento, AR, de página 25, nos termos do inciso I do art. 22 da Lei 1.288, de 28 de dezembro de 2001.

Inconformada, a autuada, no prazo e na forma legal, apresenta impugnação, de páginas 26 a 30, com os seguintes argumentos:

1 – Que o sujeito passivo iniciou o uso do TARE em outubro de 2009, conforme demonstra a declaração de suspensão, de página 37.

2 – Que em janeiro de 2010 o contribuinte emitiu todas as notas fiscais eletrônicas, NF-e, com o CFOP 5.102, inclusive, as operações relativas ao CFOP 5.401, cujo fato pode ser comprovado por meio das cópias das notas fiscais de linguiça industrializada, de páginas 40 a 149; devido a esse erro, refez a apuração do ICMS e encontrou uma diferença a recolher de R$ 768,32, e não de R$ 10.631,31.

Tal divergência de valores se explica pelo fato de que o autuante aplicou a alíquota de 17% sobre 100% da base de cálculo, quando o correto seria sobre 41,18% da base de cálculo em virtude de o contribuinte ter comercializado carnes bovinas, destacando nas NF-e, por exemplo, bucho, cupim, mocotó etc., cuja redução está amparada pelo art. 8º, XX, *d,* do Decreto 2.912/2006, transcrito em sua impugnação.

Inclusive, durante os meses de fevereiro a dezembro de 2010, esse mesmo procedimento foi utilizado em relação às vendas de mercadorias referentes ao CFOP 5.102.

Em virtude dessas ocorrências, o contribuinte refez a apuração do ICMS, conforme documento de página 153, e encontrou um valor a recolher de R$ 727,80,

durante o mês de março de 2010; por outro lado, constatou um recolhimento a maior de R$ 844,72, relativo ao mês de fevereiro do mesmo ano, o qual solicita que seja compensado do montante, resultando assim o valor a recolher de R$ 651,40.

Ressalta ainda que ao solicitar o referido TARE, em 24/6/2008, com efeitos retroativos a 24 de janeiro do mesmo ano, vislumbrava a implantação de uma indústria de linguiças de médio porte, cujo faturamento projetado não se consolidou, por isso a empresa optou por seguir a legislação estadual, apurando os impostos com a utilização dos créditos da forma devida, e não pela forma prevista no citado instrumento.

Por fim, pede que o auto de infração seja refeito com o valor de R$ 651,40, ora demonstrado.

A julgadora monocrática, por meio do Despacho nº 185/2011 – CAT/JPI/DBA, de página 155, retorna o processo ao autor do procedimento para esclarecimento sobre as alegações da impugnação.

Em manifestação de páginas 166 e 167, o autuante informa que “apesar de signatário do TARE, a partir de junho de 2008, o contribuinte continuou a usar a antiga sistemática que lhe era mais favorecida, ou seja, tinha um crédito tributário de longa data e passou incólume por outras fiscalizações procedidas anteriormente; a presente fiscalização iniciou-se a partir de outubro de 2008, e o mesmo possuía um saldo credor de R$ 110.612,95 [...]”.

Esclarece ainda que “os levantamentos às fls. 4 e 5 referem-se ao expurgo crédito presumido sobre os produtos CFOP 5.102- com tributação normal, e os valores a recolher após o expurgo”.

O referido termo de manifestação ensejou abertura de prazo à autuada que, oportunamente, apresenta impugnação, de páginas 173 a 175, por intermédio da qual repisa os argumentos da inicial e acrescenta que o esclarecimento do auditor, confuso e inconsistente, continua em desacordo com os procedimentos praticados pelo contribuinte à época da fiscalização, os quais foram amparados pela legislação vigente.

Sobreveio a decisão de primeira instância que julgou procedente o auto de infração em litígio. Entendeu o sentenciante que o contribuinte “utilizou o crédito presumido em todas as operações de saídas, incluindo as mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros que não foram objeto de industrialização”.

Fundamentou ainda que “não pode prevalecer a alegação de que emitiu as NF-e com CFOP 5.102 porque estava em fase de adaptação de sistema [...], e que os documentos fiscais devem ser emitidos com fidedignidade e a escrituração deve observar o disposto na legislação e no Termo de Acordo de Regime Especial nº 2.042/2008”.

A notificação da sentença foi efetuada, em 21/6/2012, por via postal, mediante aviso de recebimento, AR, de página 187, nos termos do inciso I do art. 22 da Lei 1.288/2001.

Contra essa decisão foi interposto, em 20/7/2012, recurso voluntário, de páginas 188 a 194, através do qual a recorrente basicamente reprisa os argumentos vertidos com a inicial.

O representante da Fazenda Pública Estadual, por meio do parecer de página 202, pede que seja mantida a decisão *à quo*.

É, em síntese, o relatório.

VOTO

O recurso voluntário preenche os requisitos para a admissibilidade, nos termos dos arts. 26, IV, *f*, 2, e 50, I, ambos da Lei 1.288/2001. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Assim sendo, verifica-se que a controvérsia nasceu da recomposição dos livros fiscais efetuada pelo Fisco, por meio da qual se constatou que o sujeito passivo teria deixado de recolher ICMS, cuja hipótese, noticiada na peça fiscal, foi reproduzida de forma integral no relatório, por isso, transcrevo aqui apenas o trecho inicial da narrativa da autoridade fiscal: "[...] EM REFERÊNCIA A RECOMPOSIÇÃO DO LIVRO DE REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS, REFEITO EM AUDITORIA, OBEDECENDO AOS PARÂMETROS DO TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL Nº 2042/2008, DO QUAL A AUTUADA É SIGNATÁRIA [...]".

Como consequência, as irregularidades encontradas possibilitaram a lavratura do contestado auto de infração, nos termos antes transcritos.

Com efeito, o exame das informações constantes dos documentos anexados aos autos, de páginas 4 a 27, os quais subsidiam a presente exigência tributária, não permite certificar a origem e a veracidade das informações neles inseridas.

Por isso, relaciono a seguir os referidos documentos, com as denominações a eles atribuídas pelo autuante para facilitar a abordagem da pretensão do Fisco:

1 – Planilha intitulada RECOMPOSIÇÃO DO LIVRO DE APURAÇÃO CONFORME DETERMINAÇÕES DO TERMO DE ACORDO 2.042/2008, página 4.

Trata-se de uma planilha com diversos cálculos sem nenhuma informação adicional sobre a origem dos valores nela transcritos, desacompanhada de cópia do livro de registro de apuração do ICMS, correspondente ao exercício de 2010.

2 – Planilha com o título de ESTORNO DE CRÉDITO DA PARTE INCIDENTE – INDUSTRIALIZAÇÃO TARE 2042/08, página 5.

Trata-se de uma planilha demonstrativa dos cálculos efetuados para obtenção do valor estornado, de acordo informação expressa na coluna ESTORNO DE CRÉDITO TARE, na qual consta o total de R$ 58.549,47. Entretanto, esse valor não foi objeto de autuação.

Igualmente, não foram anexadas as cópias do livro de registro de apuração do ICMS, nem do TARE nº 2.042/2008 para comprovação dos fatos, relativos ao mesmo exercício de 2010.

3 – CÓPIA AVULSA que não permite identificar o documento original do qual foi extraída, tampouco, a finalidade da sua presença no processo, página 6.

4 – RELATÓRIO DE ARRECADAÇÃO POR CONTRIBUINTE – período 01/06/09 a 11/02/11, de páginas 7 a 9.

Trata-se de cópia de relatório que demonstra os recolhimentos de tributos efetuados pelo contribuinte, cujas informações não têm relação com os fatos narrados na inicial.

5 – RELATÓRIO DE GIAM POR CONTRIBUINTE – período janeiro a dezembro de 2010, de página 10.

Relatório demonstrativo das Guias de Informação e Apuração do ICMS – GIAM entregues pelo sujeito passivo, cujas informações também não têm relação alguma com os fatos narrados na inicial.

6 – Planilha denominada MERCADORIA COM SAÍDA – TRIBUTAÇÃO NORMAL NÃO INDUSTRIALIZADA PELO CONTRIBUINTE – CFOP 5.102 – EXCEÇÃO DO TARE 2042/08, relativa ao período de outubro a dezembro de 2009, de página 11.

Igualmente, não foram anexadas as cópias do livro de registro de apuração do ICMS nem do TARE nº 2.042/2008 para comprovação dos dados nela informados.

7 – CÓPIA AVULSA de dados, possivelmente, extraídos do livro de registro de apuração do ICMS, o qual não possibilita identificar a sua finalidade no processo, página 12.

8 – LEVANTAMENTO DE ICMS E PLANILHA DE ESTORNOS DE CRÉDITOS, relativos ao período ao exercício de 2010, páginas 13 e 14.

Os respectivos documentos não fazem nenhuma referência ao valor autuado correspondente ao exercício de 2010.

9 – LEVANTAMENTO DE ICMS E PLANILHA DE ESTORNOS DE CRÉDITOS, relativos ao período de 01/10/2008 a 31/12/2008, páginas 15 e 16.

Da mesma forma, nos referidos documentos não há nenhuma referência ao valor autuado; ao contrário, consta da PLANILHA DE ESTORNO, de página 16, a seguinte informação: saldo credor inicial aproveitado indevidamente no valor de R$ 111.911,06, mas esse não foi o valor do crédito tributário exigido, em relação ao exercício de 2008.

10 – RELATÓRIO DE GIAM POR CONTRIBUINTE – período janeiro a dezembro de 2010, de página 17.

Trata-se de cópia idêntica a do item 5.

11 – RELATÓRIO DE ARRECADAÇÃO POR CONTRIBUINTE – período 01/07/08 a 12/01/11, de páginas 18 a 24.

Trata-se de cópia idêntica a do item 4, apenas com alteração das datas inicial e final.

Esses são, em síntese, os documentos que embasam a exigência tributária, e por meio dos quais o autuante procura demonstrar a sistemática dos cálculos por ele efetuados para determinar o valor da elisão fiscal praticada pelo sujeito passivo no período fiscalizado.

Ao analisar os documentos anunciados nos itens 3, 4, 5, 8, 9, 10 e 11, pode concluir-se que não possuem nenhum vínculo com os fatos narrados na inicial, por isso, não podem constituir elementos de prova, e, apenas para registro, os de números 4 e 11, são idênticos, bem como, os de números 5 e 10, portanto, são repetitivos, sem nenhum valor probante.

Assim, restam os enumerados nos itens 1, 2, 6 e 7, os quais são, na verdade, planilhas elaboradas pela autoridade fiscal para obtenção dos valores considerados como omissão de imposto.

Ademais, a planilha listada no item 2, constante da página 5, relativa ao exercício de 2010, traz na coluna ESTORNO DE CRÉDITO TARE, o valor de R$ 58.549,47, diferentemente, do autuado de R$ 19.967.27.

Da mesma forma, a PLANILHA DE ESTORNOS DE CRÉDITOS indicada no item 9, constante da página 16, relativa ao exercício de 2008, descreve na primeira linha a informação: SALDO CREDOR INICIAL APROVEITADO INDEVIDAMENTE, o valor de R$ 111.911,06, a ser estornado, diferentemente, do autuado de R$ 21.056,40.

Não obstante, a confusa descrição dos fatos contida nos contextos 4.1 e 5.1, do auto de infração em litígio, juntamente com os documentos trazidos aos autos como elementos de prova não permite a compreensão da metodologia levada a efeito pela autoridade fiscal para concluir que se trata realmente de operação que tenha contribuído para sonegação de imposto.

Via de regra, documentos isolados, acostados aos autos, sem vínculo com os fatos narrados na inicial, além de não constituir elementos comprobatórios do lançamento de constituição do crédito tributário, podem induzir a análise equivocada da matéria em apreciação, dificultar a defesa do contribuinte e até consolidar o cerceamento do seu direito de defesa.

Com efeito, a acusação consignada na peça fiscal mostra-se indecisa e insegura, revelando a existência de contradição entre a narrativa das circunstâncias do ilícito e a qualificação das infrações imputadas, respectivamente.

A presença das precitadas inexatidões, inquestionavelmente, dá causa à nulidade do lançamento por defeito de estrutura e vício formal estampada, como já dito, pela divergência entre os elementos que compõem o libelo basilar, cuja harmonia é indispensável à correta configuração desse ato jurídico-administrativo.

Desta forma, a conjunção dessas circunstâncias caracteriza a situação prevista no inciso II, do art. 28, da Lei 1.288/2001, *in verbis*:

> Art. 28. É nulo o ato praticado:
> [...]
>
> II – com cerceamento de defesa;

O fato é que, na verdade, a leitura da narração contida na peça inicial é incompreensível, pois não permite o entendimento dos fatos nela descritos.

E nessa hipótese, não há elementos sólidos, nos autos, suficientes para a formação de convencimento de que os valores dos créditos tributários ora exigidos representam com exatidão a ocorrência de sonegação de imposto.

Por isso, a ausência dos respectivos documentos comprobatórios impossibilita a comprovação da regularidade da exigência fiscal, cujo ônus da prova, neste caso, cabe ao Fisco, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional, CTN. *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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (original sem grifo)

Assim, a demonstração de todos os elementos que deram causa ao lançamento do crédito tributário é condição essencial para a comprovação dos fatos decorrentes da omissão vislumbrada, a fim de que a ação do Fisco não seja conduzida por meros indícios, mas amparada em provas documentais, bem como, a descrição clara e segura dos fatos apurados, os quais tornam inafastáveis as conclusões sobre a ilicitude das operações objeto da autuação em contenda, nos termos dos dispositivos do art. 35, da Lei 1.288/2001, a seguir transcritos:

> Art. 35. O Auto de Infração:
>
> I – formaliza a exigência do crédito tributário e contém, no mínimo:
> [...]
>
> c) a descrição clara, precisa e resumida do fato e indicação do período de sua ocorrência;
>
> d) o dispositivo legal infringido;
>
> e) a sugestão da penalidade aplicável;

> f) a base de cálculo, alíquota aplicável e o valor originário da obrigação;
> [...]
>
> IV – contém em anexo todos os demonstrativos do crédito tributário e os documentos comprobatórios dos fatos em que se fundamentar.

Nessa direção, somente a narração clara, objetiva e segura dos fatos e o conjunto dos documentos fiscais que deram origem aos cálculos constantes das referidas planilhas permitiriam o convencimento das ocorrências descritas na inicial.

Por outro lado, o fato infringente, caracterizado nos autos, está qualificado nos dispositivos transcritos a seguir, os quais não guardam consonância com os fatos relatados.

Vejamos, então, o teor dos respectivos artigos da Lei nº 1.287/2001:

> Art. 44. São obrigações do contribuinte e do responsável:
> [...]
>
> II – escriturar nos livros próprios, com fidedignidade e nos prazos legais, as operações ou prestações que realizar, ainda que contribuinte substituto ou substituído;
>
> Art. 20. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
>
> I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Inclusive, a própria sugestão da penalidade, imputada as supostas infrações cometidas pela autuada, prevista na alínea *f* do inciso III do art. 48 da citada lei, é passível de certificação, haja vista a incompreensão da metodologia levada a efeito pela autoridade fiscal e a falta de objetividade da narrativa dos fatos na peça inicial.

Assim expressa a citada norma:

> Art. 48. A multa prevista no inciso I do artigo anterior será aplicada na forma a seguir:
> [...]
>
> III – 100%, quando a falta de recolhimento do imposto decorrer da:
> f) apuração a menor do imposto devido;

Não obstante tais vícios, consta das páginas 38 e 39, o Termo de Ocorrência, lavrado, em 12/1/2010, pela Agente do Fisco, Creuza Borges Ferreira Sardinha, matrícula nº 298.514-4, em decorrência de “Monitoramento em empresas com Termo de Acordo de Regime Especial – TARE”, do qual reproduzimos o primeiro parágrafo:

> 4 – Analisando os livros de apuração de ICMS observamos que a empresa, em tela, passou a usufruir o benefício fiscal, constante do TARE, a partir de outubro de 2009.

Com efeito, razão não assiste à julgadora monocrática; apenas considero oportuna a ressalva de que a profusão de impropriedades e de equívocos praticados pelo autuante no decorrer desse mister tem como consequência a ampliação dos fatores de nulidade da constituição do crédito tributário, nos termos já expostos.

Motivo pela qual a ação fiscal reveste-se de imperfeição que implica a sua anulação, por erro formal, em virtude dos lapsos destacados.

À conta das razões de fato e de direito apresentadas, dou provimento ao recurso voluntário para reformar a decisão singular e julgar nulo o lançamento do crédito tributário efetuado por meio do auto de infração em litígio, ficando consignada a realização de um novo procedimento fiscal, nos termos do inciso II, do art. 173, do CTN, em atendimento ao pedido do representante da Fazenda Pública Estadual, haja vista que o presente lançamento foi desconstituído por erro formal.

É como voto.

DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, por unanimidade, acolher a preliminar de nulidade do auto de infração, arguida pelo conselheiro relator, por falta de clareza e precisão da reclamação tributária, erro na indicação do dispositivo legal infringido e por deixar de anexar documentos comprobatórios dos fatos e julgar extinto o processo sem julgamento de mérito. O Senhor Rui José Diel fez sustentação oral pela Fazenda Pública e sugeriu o refazimento dos trabalhos de auditoria, conforme prevê o Regimento Interno. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Deides Ferreira Lopes, Luiz Carlos da Silva Leal, Fernanda Teixeira Halum e João Gabriel Spicker. Presidiu a sessão de julgamento aos 10 dias do mês de outubro de 2012, o conselheiro Edson Luiz Lamounier.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, Palmas, TO, aos 18 dias do mês de outubro de 2012.

Edson Luiz Lamounier
Presidente

Deides Ferreira Lopes
Conselheiro Relator