



**ACÓRDÃO Nº:** 222/2023  
**PROCESSO Nº:** 2018/6850/500103  
**TIPO:** RECURSO VOLUNTÁRIO  
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº:** 2018/000411  
**RECORRENTE:** AGROPECUARIA FORMOSO LTDA  
**INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:** 29.040.303-0  
**RECORRIDA:** FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

## EMENTA

ICMS E MULTA FORMAL. VÍCIOS FORMAIS NA CONSTITUIÇÃO DO LANÇAMENTO. ERROS NA ELABORAÇÃO DO LEVANTAMENTO FISCAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO. FALHA NA INSTRUÇÃO PROCESSUAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE – São nulas as reclamações tributárias cujo lançamento foi elaborado com vícios formais e apoiado em levantamento fiscal inconsistente, impossibilitando a perfeita identificação da infração, caracterizado o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, conforme entendimento disposto nos incisos II e IV, do Art. 28 da Lei nº 1.288/01.

## RELATÓRIO

A Fazenda Pública Estadual constituiu crédito tributário em desfavor do contribuinte já qualificado na peça inaugural referente aos exercícios 2013, 2014 e 2015, de nos termos do auto de infração 2018/000411,

A Exigência fiscal refere-se à **MULTA FORMAL**, por deixar de escriturar as notas fiscais de entrada tributadas nos Livros Próprios, conforme valores descritos nos campos 4.11, 5.11 e 6.11 e **ICMS NORMAL** em decorrência da presunção de saída pretérita de mercadorias tributadas correspondente ao giro comercial, conforme valores descritos nos campos 7.11, 8.11 e 9.11, acrescidos da penalidade.

Foram anexados aos autos Levantamento dos Documentos Fiscais de entrada não Registradas, Livros de Registros de Entradas, DANFEs e um envelope com CD.





O sujeito passivo foi intimado, apresentou impugnação tempestivamente alegando em preliminar a improcedência do auto de infração e no mérito requer a retificação do auto de infração, em face das provas apontadas.

O julgador de Primeira Instância conhece da impugnação, nega-lhe provimento, julgando PROCEDENTE as exigências descritas no auto de infração nº 2018/000411, por entender que os documentos acostados nos autos, demonstra com clareza as infrações.

Afirma ser obrigação do contribuinte escriturar em livros próprios às operações realizadas, ainda que contribuinte substituto ou substituído, conforme descrito no art. 44, II da Lei 1.287/01, portanto devida a **MULTA FORMAL**.

E, quanto ao uso das presunções em matéria tributária, assegura ser aquele efetivamente previsto na norma jurídica. No caso em julgamento, o art. 21, I, alínea "d" da Lei 1.287/01 é enfático ao determinar que às entradas de mercadorias não escrituradas presume-se ocorrido o fato gerador do imposto, salvo prova em contrário.

O sujeito passivo foi intimado da sentença de Primeira Instância, apresenta Recurso Voluntário, alegando em síntese os seguintes fatos e fundamentos:

Em preliminar:

1. Ofensa ao art. 35, IV, § 2º da Lei 1.288/01 – por se tratar do mesmo levantamento com duas infrações distintas.

2. Falta de Clareza – por não ter o fisco conseguindo indicar com clareza o período das omissões de saídas, uma vez que o fisco não pode acusar o contribuinte de ter cometido uma falta no passado e autuar como se fosse no presente.

Quanto ao Mérito:

Alega que, ao analisar a sentença, é possível perceber que a suposta infração está relacionada com a transmissão do SPED e não com a escrituração de notas propriamente dito, que a penalidade não pode ser a contida no auto de infração, mas sim a determinada no art. 50, XVI, alínea "d" da Lei 1.287/01. Requer a nulidade ou improcedência do auto de infração.





Em sequência, a Fazenda Pública manifesta pela aplicação de uma penalidade mais adequada ao caso concreto.

É o relatório.

## VOTO

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário previsto no art. 50, I da Lei 1.288/2001, em que a Fazenda Pública exige da Recorrente, **MULTA FORMAL** por deixar de escriturar as notas fiscais de entradas tributadas nos Livros Próprios e **ICMS NORMAL**, em decorrência da presunção de saída pretérita de mercadorias tributadas correspondente ao giro comercial.

Assim sendo, o Agente Autuante tipificou a infração no **art. 44, II da Lei 1.287/2001, e penalidade prevista no art. 50, IV, alínea "c"**, da mesma Lei, para a **MULTA FORMAL** e para o **ICMS NORMAL** a infração prevista no art. 21, I alínea "d" da Lei 1.287/2001, e penalidade no art. 48, III, alínea "a" da referida lei.

Em primeiro lugar, vou me ater à infração de **MULTA FORMAL**.

Ao meu sentir, a **MULTA FORMAL** está relacionada a não entrega do arquivo da escrituração fiscal – EFD, uma vez que antes de exigir a falta de escrituração das notas fiscais, o fisco precisa do arquivo.

Assim, a falta de escrituração das notas fiscais está vinculada a não entrega da EFD que contêm os livros fiscais digitais, ou seja, se não entregar o arquivo, o fisco não terá acesso à informação, quanto à omissão de registro.

Tanto é verdade que a Lei prevê a penalidade para a não entrega do arquivo, art. 50<sup>1</sup>, XVI, alínea "d" da Lei 1.287/2001.

Seguindo a linha de argumentos trazidos pela recorrente em sua defesa, podemos afirmar que há razão por dois motivos.

<sup>1</sup> Art. 50. A multa prevista no inciso II do art. 47 será aplicada, na forma a seguir, em moeda nacional, cumulativamente com o pagamento do imposto devido, se for o caso:

XVI – R\$ 2.000,00 pela:

d) não entrega do arquivo da escrituração fiscal digital ou pela sua transmissão com omissão de movimento, por arquivo e por período de apuração.





Primeiro, a falta de motivação adequada, isto é, coerência com os fatos realmente ocorridos e com os dispositivos legais aplicáveis, é nulo o ato praticado por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Segundo o art. 28, IV, da Lei 1.287/2001, a severa ser "nulo o ato praticado com erro da determinação da infração".

Nesse sentido, entendo ser NULO o ao Auto de Infração nº 2018/000411, por não ter observado o que determina a lei.

O que nos resta agora é perquirir se a nulidade do lançamento é carente de adequada motivação, decorre de vício formal ou material.

No caso em comento, a nulidade está na determinação da infração, ao passo que a jurisprudência é pacífica em reconhecer que o vício material ocorre quando o Auto de Infração não preenche os requisitos do art. 142 do CTN, a saber:

*"quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material"*

Ou ainda:

*"sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação ensejam a sua nulidade por vício material" consistente em "falta de motivação ou motivação errônea do lançamento"*

Assim sendo, estamos diante de um vício material na qualificação jurídica dos fatos (erro de direito), portanto, o lançamento não pode ser feito.

Isso é o que consta da Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos: "a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento". Orientação, de resto, ratificada pelo STJ em recurso repetitivo: "a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário"; "ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável" (1ª Seção, REsp 1.130.545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 22.02.2011).





Já a autuação pelo **ICMS NORMAL**, em decorrência da presunção de saída pretérita, a infração e penalidade restou assim tipificada:

Infração: art. 21, I alínea "d" da Lei 1.287/2001;  
Penalidade: art. 48, III, alínea "a" da referida lei.

De início, é importante destacar que os lançamentos que constituíram o crédito tributário em questão foram procedidos em conformidades às cautelas da lei, com exceção a *parte "b" da infração "salvo prova em contrário"*.

Assim sendo, o Agente Autuante não observou os requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidas do lançamento da **MULTA FORMAL**, ou seja, a movimentação provocada pelas notas fiscais de entrada.

Destarte, considerando que a Autuada entregou as GIAM"s e DIF"s, para os exercícios referenciados no auto e que os vales declarados na GIAM foram objetos de IDNR – Imposto Declarado e não Recolhido, restou relativizado o não lançamento das referidas notas fiscais, portanto, não é possível afirmar que houve omissão pretérita em sua totalidade, como apontado pelo Agente Autuante e ratificada pelo julgador *a quo*.

A escrituração das notas fiscais constitui uma obrigação acessória, tendo em vista que auxilia o Ente Tributante no acompanhamento e fiscalização do montante devido e paga a título de imposto, bem como meio eficaz e transparente de analisar a responsabilidade fiscal da Autuada.

Desta forma, a presunção legal é um indício robusto de sonegação fiscal, suficiente para respaldar uma autuação fiscal. Importa ressaltar, contudo, essa presunção possui eficácia relativa, de modo que é direito do autuado apresentar provas, a fim de elidir a presunção legal.

Compulsados nos autos, precisamente nas fls. 432 a 469, a Autuada apresenta provas que afastam a presunção do fato gerador presumido, cumprindo parte das obrigações acessórias, tais como a apresentação das GIAM"s, DIF"s e prova inequívoca da homologação tácita dos valores apresentados por meio das GIAM's, com a lavratura do IDNR pelo Ente Tributante.

Conforme restou demonstrado, entendo estar afastada a presunção de saída pretérita acusada no Auto de Infração, o que significa que o auto não atende aos preceitos insculpidos no art. 142 do CTN. Em outras palavras, não é suficiente o mero relato do Fisco aposto no auto de infração.





Diante destas considerações, arrimada na legislação de regência e nas considerações de cunho legal, voto para reformar a decisão de primeira instância e julgar NULO os campos 4, 5 e 6, por erro na determinação da infração e IMPROCEDENTES os campos 7, 8 e 9, por ter a Autuada afastado a presunção das saídas pretéritas acusadas no Auto de Infração nº 2018/000411.

É como voto.

## DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento para reformar a decisão de primeira instância, julgar nulo os campos 4, 5 e 6 por erro na determinação da infração e improcedentes os campos 7, 8 e 9, absolvendo o sujeito passivo da imputação que lhe faz nos valores de R\$ 78.836,32 (setenta e oito mil, oitocentos e trinta e seis reais e trinta e dois centavos), do campo 7.11, R\$ 98.392,16 (noventa e oito mil, trezentos e noventa e dois reais e dezesseis centavos), do campo 8.11 e R\$ 87.649,70 (oitenta e sete mil, seiscentos e quarenta e nove reais e setenta centavos), do campo 9.11. O advogado Aldecimar Sperandio e o Representante Fazendário Gaspar Mauricio Mota de Macedo fizeram sustentação oral pela Recorrente e pela Fazenda Pública Estadual, respectivamente. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edson José Ferraz, Luciene Souza Guimarães Passos, Rui José Diel, Luiz Carlos Vieira, Osmar Defante e Taumaturgo José Rufino Neto. Presidiu a sessão de julgamento aos vinte e um dias do mês de setembro de 2023, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos dezessete dias do mês de novembro de 2023.

Edson José Ferraz  
Conselheiro Relator

João Alberto Barbosa Dias  
Presidente

