

PROCESSO Nº 1995932018-9

ACÓRDÃO Nº 0624/2021

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: LOJAS AMERICANAS S.A.

Advogado (a): Sr.<sup>a</sup> JACQUELINE SANCHES DE MORAES, inscrita na OAB sob o nº 198.310.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuantes: JURANDI ANDRÉ PEREIRA MARINHO e SANDRO ROGÉRIO DE SOUZA

Relatora: Cons.<sup>a</sup> MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

BIS IN IDEM - INOCORRÊNCIA - NULIDADES REJEITADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - APROPRIAÇÃO INDEVIDA - DENÚNCIA COMPROVADA - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITOS AO IMPOSTO ESTADUAL - DENÚNCIA CONFIGURADA - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- *Preliminares de nulidade não acolhidas. O Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade.*

- *Não caracteriza bis in idem a aplicação de penalidades relacionadas ao descumprimento de obrigações tributárias principal e acessória quando o fundamento material de tais penalizações for comum, pois tais modalidades de obrigações são independentes e autônomas entre si, de maneira que apresentam fundamentos jurídicos também independentes e autônomos para aplicação das respectivas penalidades.*

- *Reputa-se legítima a exigência fiscal oriunda da ocorrência de apropriação indevida de crédito fiscal oriundo de ativo permanente, conforme constatação no registro E111 do SPED FISCAL, sem a devida escrituração/apuração do respectivo crédito fiscal no bloco G do SPED FISCAL, em desobediência ao que determina o inciso III do § 1º do art. 78 do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97, bem como do § 3º da cláusula terceira do Ajuste Sinief nº 02/2009.*

- *Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o contribuinte que indica, como isentas ou não tributadas pelo ICMS por ocasião das saídas, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado.*

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

ACORDAM 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 *desprovido*, mantendo a sentença prolatada na instância singular, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002907/2018-88, lavrado em 17 de dezembro de 2018, contra a empresa LOJAS AMERICANAS S.A.

(CCICMS: 16.186.552-6), condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 199.613,73 (cento e noventa e nove mil, seiscentos e treze reais e setenta e três centavos), sendo R\$ 100.918,43 (cem mil, novecentos e dezoito reais e quarenta e três centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 106, c/c art. 52, art. 54, e §2º, II e II, artigo 2º e 3º, art. 60, I, “b”, e III, “d” e “l”, todos do RICMS/PB e R\$ 98.695,30 (noventa e oito mil, seiscentos e noventa e cinco reais e trinta centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, IV, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de novembro de 2021.



MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES  
Conselheira Relatora

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA E LEONARDO DO EGITO PESSOA.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALNECAR  
Assessora

Processo nº 1995932018-9

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: LOJAS AMERICANAS S.A.

Advogado (a): Sr.<sup>a</sup> JACQUELINE SANCHES DE MORAES, inscrita na OAB sob o nº 198.310.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuantes: JURANDI ANDRÉ PEREIRA MARINHO e SANDRO ROGÉRIO DE SOUZA

Relatora: Cons.<sup>a</sup> MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

BIS IN IDEM - INOCORRÊNCIA - NULIDADES REJEITADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - APROPRIAÇÃO INDEVIDA - DENÚNCIA COMPROVADA - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITOS AO IMPOSTO ESTADUAL - DENÚNCIA CONFIGURADA - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Preliminares de nulidade não acolhidas. O Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade.

- Não caracteriza *bis in idem* a aplicação de penalidades relacionadas ao descumprimento de obrigações tributárias principal e acessória quando o fundamento material de tais penalizações for comum, pois tais modalidades de obrigações são independentes e autônomas entre si, de maneira que apresentam fundamentos jurídicos também independentes e autônomos para aplicação das respectivas penalidades.

- Reputa-se legítima a exigência fiscal oriunda da ocorrência de apropriação indevida de crédito fiscal oriundo de ativo permanente, conforme constatação no registro E111 do SPED FISCAL, sem a devida escrituração/apuração do respectivo crédito fiscal no bloco G do SPED FISCAL, em desobediência ao que determina o inciso III do § 1º do art. 78 do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97, bem como do § 3º da cláusula terceira do Ajuste Sinief nº 02/2009.

- Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o contribuinte que indica, como isentas ou não tributadas pelo ICMS por ocasião das saídas, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado.

## RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso voluntário interposto nos termos do artigo 77 da Lei nº 10.094/13 contra a decisão monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002907/2018-88 (fls. 6/9), lavrado em 17 de dezembro de 2018 em desfavor da empresa LOJAS AMERICANAS S.A, inscrição estadual nº 16.186.552-6.

Na referida peça acusatória, constam as seguintes denúncias, *ipsis litteris*:

0286 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

A EMPRESA UTILIZOU-SE DE SUPOSTOS CRÉDITOS (RESSARCIMENTO DE ICMS NORMAL E ST E CIAP) SEM FAZER O OBRIGATÓRIO LANÇAMENTO NA ESCRITA FISCAL – EFD (REG 176 E BLOCO G), ALÉM DE SUPRIMIR DÉBITOS AO DEIXAR DE LANÇAR NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA MESMA. RECONSTITUÍDA A CONTA GRÁFICA DO ICMS.

0188 - INDICAR COMO ISENTAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. >> Falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito (s) do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado no (s) documento (s) fiscal (is) operações com mercadorias tributáveis ou prestações de serviços como sendo isenta (s) do ICMS.

Em decorrência dos fatos acima, os representantes fazendários, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 106 c/c art. 52 e 54, §2º, I e II; art. 2º c/c 3º e 60, I, “b” e III, “d” e “l”, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº. 18.930/97, lançou um crédito tributário na quantia total de **R\$ 199.613,73 (cento e noventa e nove mil, seiscentos e treze reais e setenta e três centavos)**, sendo R\$ 100.918,43 (cem mil, novecentos e dezoito reais e quarenta e três centavos) de ICMS e R\$ 98.695,30 (noventa e oito mil, seiscentos e noventa e cinco reais e trinta centavos) a título de multa por infração, com fulcro no art. 82, V. “a” e art.82, IV, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 11 a 153 dos autos.

Notificado desta ação fiscal em 24 de dezembro de 2018, através de AVISO DE RECEBIMENTO – AR, o acusado interpôs petição reclamatória, às fls. 159 a 181 dos autos, alegando, em síntese, o que passo a apresentar:

- i) Nulidade do procedimento fiscal, por inobservância do art. 142 do CTN e aos princípios da verdade material, da legalidade, do contraditório e da ampla defesa em decorrência dos seguintes fatos: dúvida do trabalho fiscal pela inexatidão na descrição dos fatos infringentes suficientes e necessários ao surgimento da obrigação tributária e no enquadramento legal, aos serem descritos de forma genérica;
- ii) No que concerne a glosa dos créditos, afirma que a exigência é rigorosamente contrária ao princípio da verdade material dos fatos, porque os créditos de ICMS relativos a bens destinados ao ativo imobilizado do período autuado, notadamente, janeiro de 2014 a dezembro de 2016, foram escriturados nos livros próprios e no CIAP – Modelo C, Anexos 98 e 98-A, em conformidade com previsão expressa do Ajuste SINIEF nº 08/97 e do art. 20 da LC 87/96;
- iii) Que a negativa de escrituração dos créditos desse imposto na EFD/SPED Fiscal, seja no bloco “G”, ou no registro “C176” não pode ensejar a sua supressão, uma vez que, uma a uma, a fiscalização possui outros meios para verificar a correta apuração dos créditos; e, a duas, resta incontroverso que as operações que deram origem a eles, efetivamente ocorreram e que deveria ser tratada como mero descumprimento de obrigação acessória;

- iv) Enfatiza que o Fisco já penalizou a impugnante por não proceder a escrituração do CIAP, modelo EFD, além do registro “C176”, através do AI nº 93300008.09.00002915/2018-24, necessário se faz o cancelamento *in totum* da autuação ora impugnada com o fito de evitar o “*bis in idem*”;
- v) Com relação a última infração, esclarece que a autuação não deve prosperar tendo em vista se referir a operações com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, cujo imposto foi recolhido antecipadamente e, dessa forma, não houve prejuízo ao erário;
- vi) Argumenta sobre o efeito confiscatório da multa.

Pelo exposto, a Impugnante requer:

1º - Que seja reconhecida a nulidade da autuação;

2º - Subsidiariamente, em não sendo acolhido o pedido anterior, sejam os autos baixado em diligência e/ou perícia, a fim de averiguar os valores referentes às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem como reconhecer que a ausência de lançamentos exclusivamente na EFD, caracteriza mero descumprimento de obrigação acessória;

3º - Por fim, defende pela produção de provas por todos os meios admitidos em direito, além da posterior juntada de documentos.

Sem informação de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos (fls.194) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Christian Vilar de Queiroz, que decidiu pela *procedência* da exigência fiscal, conforme ementa que abaixo reproduzo:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. APROVEITAMENTO INDEVIDO. GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÕES DO ATIVO PERMANENTE E A RESPEITO DE RESSARCIMENTO DO IMPOSTO. OUTROS DÉBITOS NÃO REGISTRADOS. INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL, INFRAÇÕES CARACTERIZADAS.

- Auto de infração que contém todos os elementos necessários à sua validade. Lançamento que descreveu de forma clara as infrações cometidas. Situação por si só suficiente para caracterizar a ocorrência dos fatos geradores do ICMS. Presente o nexo causal entre os relatos e os dispositivos infringidos. Inocorrência de prejuízo ao direito de defesa.

- Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado e ressarcimento de ICMS Substituição Tributária, uma vez que a impugnante não os informou em sua escrituração fiscal digital – EFD, não comprovando, dessa forma, a legitimidade dos créditos apropriados, nos termos estabelecidos na legislação vigente. Reforça, ainda, nessa acusação de falta de recolhimento ICMS, a ocorrência de ausência de débitos desse imposto, quando deixou de registrar nos livros próprios, diversas notas fiscais eletrônicas de consumidor (NFC-e) de emissão própria.

- O não oferecimento à tributação do valor integral das operações de saídas de mercadorias tributadas, mediante a prática de escritura-las e oferece-las à tributação em desconformidade como registradas nos respectivo ECFs utilizados

no estabelecimento, constitui infração fiscal. Correta a imposição tributária para exigir imposto e multa.

#### AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificada da decisão proferida pela instância prima em 30 de dezembro de 2020 e inconformada com os termos da sentença, a autuada, por intermédio de seu representante legal, apresentou, em 29 de janeiro de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (fls. 221/236), por meio do qual reitera todos os argumentos trazidos em sua impugnação, requerendo ao final, seja reconhecido que a ausência de lançamentos exclusivamente na EFD caracteriza mero descumprimento de obrigação acessória.

Remetidos os autos ao Conselho de Recursos Fiscais, tem-se que foram distribuídos a esta relatoria, conforme critério regimental, para apreciação e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral consignado quando da inclusão do processo em pauta, remeti os autos à Assessoria Jurídica desta Casa, solicitando emissão de parecer técnico acerca da legalidade do lançamento, o qual foi juntado às fls.

Eis o relatório.

### VOTO

A matéria em apreciação versa sobre as denúncias de “falta de recolhimento do ICMS e “indicar como isentas do ICMS ou com substituição tributária operações com mercadorias sujeitas ao imposto estadual”, identificada por meio de auditoria nos equipamentos ECF do contribuinte, realizada nos exercícios de 2014 a 2016, formalizada contra a empresa LOJAS AMERICANAS S.A., já previamente qualificada nos autos.

Primeiramente, cabe registrar que o presente recurso voluntário atende ao pressuposto da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo previsto no art. 77 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

Preliminarmente, a recorrente requer reforma da decisão recorrida, alegando inobservância do art. 142 do CTN e aos princípios da verdade material, da legalidade, do contraditório e da ampla defesa em decorrência dos seguintes fatos: dúvida do trabalho fiscal pela inexatidão na descrição dos fatos infringentes suficientes e necessários ao surgimento da obrigação tributária e no enquadramento legal, aos serem descritos de forma genérica.

Veja-se o que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional:

“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”.

Conforme se observa da leitura do artigo acima, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização, pressupondo a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável.

Nos campos descrição da infração e cálculo do crédito tributário, pormenorizam-se as acusações e os valores correspondentes a cada uma delas, respaldando os princípios da legalidade e da ampla defesa, utilizando-se técnicas de fiscalização seguindo padrões lógicos, concebendo o arcabouço com elementos formais essenciais à validade da peça vestibular, não configurando assim cerceamento de defesa, de modo que o lançamento de ofício atende aos requisitos da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, DOE de 28.09.13, não ensejando nulidade.

A autuada tomou ciência de todas as irregularidades constatadas, tendo sido oportunizados todos os momentos para que se defendesse, sejam na apresentação da peça reclamatória e do recurso voluntário, assim, sendo reiterada a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo, alguns dos pilares do ordenamento jurídico processual pátrio.

Analisando o auto de infração e os documentos probatórios anexos, pode-se constatar a descrição do fato gerador, consubstanciada com o complemento e os demonstrativos relacionados a cada acusação – estes compreendem partes integrantes dos autos, além de que, a Nota Explicativa, registre-se, é parte integrante do Auto de Infração e, como o próprio nome indica, apesar de não ser de preenchimento obrigatório, têm função de detalhar, clarificar a denúncia, servindo de complementação à Descrição da Infração sempre que se faça necessário.

Assim sendo, examinando a remessa oficial, o autuante atendeu a todos os requisitos exigidos no art. 142, do CTN, para proceder ao lançamento tributário, cuja constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional e sua formalização encontra-se determinada no Estado da Paraíba pela Lei n.º 6.379/96 e regulamentada pelo Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba (RICMS/PB), aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

Portanto, verificamos que não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, haja vista que, diferentemente do que aventa o recurso, presentes estão os requisitos legais, inclusive e especialmente aquele que diz respeito à descrição das acusações.

### 1.1 Do “bis in idem”

É cediço que o *bis in idem* se caracteriza quando a pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo sujeito passivo, sobre o mesmo fato gerador.

Em relação a alegação de *bis in idem*, não prospera a argumentação já que os fatos apurados possuem natureza jurídica infracional divergente, vez que em relação ao auto de infração em epígrafe a autuação decorre de um descumprimento de obrigação principal (Falta de recolhimento do ICMS), enquanto que a acusação constante no auto de infração 9330008.09.00002915/2018/24 trata de obrigação acessória (falta de lançamento de

notas fiscais na Escrituração Fiscal Digital), obrigação de fazer ou não fazer, conforme determinação legal, que independem da exigência de obrigação principal, o que, jamais, poderia caracterizar concorrência de infrações.

Não há, portanto, como caracterizar as infrações como concorrentes, pois, como visto, possuem naturezas distintas, razão pela qual estou indeferindo a presente preliminar de nulidade.

### 1.2 Do Pedido de Diligência

Na sequência, a recorrente, solicita pedido de diligência, onde enfatiza ser o mesmo necessário para o deslinde da lide.

Neste campo, quanto ao referido tema, oportuno esclarecer que a Diligência Fiscal é instituto que deve ser buscado sempre que houver necessidade de esclarecimentos com vistas a subsidiar o julgador na busca da verdade material, não sendo, portanto, o caso dos autos, tendo em vista que todos os elementos probatórios, necessários à clara delimitação da lide, encontram-se presentes nos autos, conforme já relatado.

Esta razão se infere, uma vez que a matéria de fato posta no libelo acusatório pode ser plenamente esclarecida e se exaure no âmbito das provas documentais, de modo a evidenciar o montante do crédito tributário levantado, nos termos da denúncia. Estas informações consolidadas já se encontram nos autos, nos demonstrativos elaborados pelo autor do feito, motivo por que se torna desnecessária a realização da diligência.

Sendo assim, ausente a motivação exigida pelo artigo 61 da Lei nº 10.094/13<sup>1</sup>, indefiro o pedido do contribuinte.

### 1.2.- Do Caráter Confiscatório da Multa Aplicada

Quanto à alegação de que a penalidade imputada ao contribuinte é exorbitante e confiscatória, a análise acerca de inconstitucionalidade de lei é matéria que extrapola a competência dos órgãos julgadores, por força do artigo 55, I, da Lei nº 10.094/13, que dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade;

Ademais, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.379/96. Ainda sobre o tema, é de bom alvitre lembrar que a matéria já foi sumulada, tendo, inclusive, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis. Vejamos a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como o teor da Súmula 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico, em 19 de novembro de 2019:

Art. 90. Compete ao Conselho de Recursos Fiscais, apreciar proposta de súmula para consolidar suas decisões reiteradas e uniformes.

---

<sup>1</sup>Art. 61. Para os efeitos desta Lei, entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada. (g. n.)



(...)

§ 3º Depois de publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita - DOe-SER, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis. Portaria nº 00311/2019/SEFAZ SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

### **1ª Acusação: FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS**

No que diz respeito à questão meritória, a fiscalização autuou a empresa em razão de descumprimento de obrigação principal, descrita na peça basilar e ora recorrida, consistindo na falta de recolhimento do ICMS, decorrente da inobservância às disposições contidas no art. 106 do RICMS/PB, relativa a crédito fiscal oriundo de ativo permanente, conforme se constata no registro E111 do SPED FISCAL, sem a devida escrituração/apuração do respectivo crédito fiscal no bloco G do SPED FISCAL, em desobediência ao que determina o inciso III do § 1º do art. 78 do RICMS/PB, aprovado pelo dec. nº 18.930/97.

“Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de (Decreto nº 30.177/09):

a) estabelecimentos comerciais, inclusive distribuidores de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

b) estabelecimentos produtores;

c) aquisições em outra unidade da Federação de mercadorias ou bens destinados a consumo ou a integrar o ativo fixo não relacionados ao processo produtivo, para os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal e optantes pelo SIMPLES NACIONAL (Decreto nº 35.604/14);

d) utilização de serviços cuja prestação se inicie em outra unidade da Federação e não esteja vinculada à operação subsequente alcançada pela incidência do imposto, para contribuintes enquadrados no regime de apuração normal ou optantes pelo SIMPLES NACIONAL (Decreto nº 35.604/14);

e) estabelecimentos em regime de pagamento normal que estejam obrigados a emitir nota fiscal, na aquisição de mercadorias a contribuintes não inscritos no CCICMS, ou que não tenham organização administrativa e comercial que justifique a emissão de documento fiscal;

III - até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

a) empresas distribuidoras de energia elétrica;

b) empresas prestadoras de serviços de transporte, quando regularmente inscritas neste Estado;

c) empresas prestadoras de serviços de comunicação;

IV - até o 10º (décimo) dia do segundo mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos casos de estabelecimentos industriais;

V - no prazo normal estabelecido para a respectiva categoria econômica, pelo contribuinte regularmente inscrito neste Estado, quando emitente do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTCR, na prestação de serviços de transporte de mercadorias ou bens de sua propriedade, produção, comercialização ou em consignação, utilizando veículo próprio ou contratado a transportador autônomo;

VI - na data do encerramento das atividades do contribuinte, relativamente às mercadorias constantes do estoque final do estabelecimento, observado o disposto no inciso XI do art. 14.

VII - no caso de transporte aéreo, o recolhimento do imposto será efetuado, parcialmente, em percentual não inferior a 70% (setenta por cento) do valor devido no mês anterior ao da ocorrência dos fatos geradores, até o dia 10 (dez) e a sua complementação até o último dia útil do mês subsequente ao da prestação dos serviços;

VIII – nos demais casos, no momento em que surgir a obrigação tributária.

(...)"

Deve-se observar que a utilização dos créditos de ICMS alberga-se no princípio da não-cumulatividade deste tributo, por meio do qual se compensa o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas operações antecedentes pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal, em observância ao que dispõe o artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Assim, o enquadramento objeto desta lide, encontra-se em obediência ao princípio da não-cumulatividade, que permite que o contribuinte se aproprie de crédito do imposto, para se compensar do valor do imposto devido em cada operação com o montante efetivamente pago nas operações anteriores.

Para fins de esclarecimento, destacam-se os seguintes dispositivos da LC nº 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

(...)

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, **em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar**, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo.

Da mesma forma, acompanhando a Lei Complementar nº 87/96, nossa legislação tributária traz a forma de apropriação dos créditos fiscais relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, vejamos:

“Art. 77. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos neste Regulamento”.

“Art. 78. Para efeito do disposto no art. 72, relativamente aos créditos decorrentes das aquisições, a partir de 1º de janeiro de 2001, de **mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento**, deverá ser observado (Lei nº 7.334/03): (Grifei)

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado mensalmente será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

(...)

§1º O documento fiscal relativo a bem do ativo permanente, além de sua escrituração nos livros próprios, será, também, escriturado no “Controle de Créditos do ICMS do Ativo Permanente – CIAP”, Anexos 98 e 98 -A, observado o seguinte (Ajuste SINIEF 03/01):

(...)

**III – modelo previsto pela Escrituração Fiscal Digital – EFD, instituído pelo Decreto nº 30.478, de 28 de julho de 2009, destinado à apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado** nos termos deste artigo (Ajuste SINIEF 07/10). (Grifou-se).

AJUSTE SINIEF 2, DE 3 DE ABRIL DE 2009

Cláusula primeira: Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

(...)

§ 3º O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do:

I - Livro Registro de Entradas;

II - Livro Registro de Saídas;

III - Livro Registro de Inventário;

IV - Livro Registro de Apuração do IPI;

V - Livro Registro de Apuração do ICMS; Nova redação dada ao inciso VI do § 3º da cláusula primeira pelo Ajuste SINIEF 05/10, efeitos a partir de 13.07.10.

VI - documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP

Cláusula segunda: Fica vedada ao contribuinte obrigado à EFD a escrituração dos livros e do documento mencionados no § 3º da cláusula primeira em discordância com o disposto neste ajuste. Cláusula terceira: A EFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

(...)

§ 5º A escrituração do documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, será obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2011

Ressalve-se, em se tratando de bens do ativo permanente, inexistente saída a justificar o aproveitamento de crédito fiscal pela entrada. A possibilidade de creditamento relativamente aos créditos decorrentes das aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento está condicionada ao cumprimento das disposições contidas no artigo 78 do RICMS/PB.

Por seu turno, afirma a recorrente que a glosa levada a cabo pela fiscalização não se justifica, dado que o contribuinte teria observado o disciplinamento estabelecido no § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Com efeito, não há dúvidas quanto ao direito do contribuinte ao aproveitamento de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para compor o ativo permanente da empresa, cujo objetivo é garantir a efetividade do princípio da não-cumulatividade do ICMS estabelecido no artigo 155, § 2º, I, já anteriormente mencionado.

Ocorre que a fruição deste direito, por força do que estabelece o artigo 78 do RICMS/PB, está condicionada ao cumprimento das regras nele estabelecidas. Assim, a parcela a ser apropriada pelo contribuinte, em cada período, deve ser obtida em estrita observância aos ditames estabelecidos nos incisos do mencionado artigo.

Inicialmente, considero relevante registrar que, não obstante haver sido destacado na peça recursal apresentada pela autuada, a fiscalização não glosou créditos relativos a bens por considerá-los não destinados ao ativo permanente da recorrente, nem por entender que alguns deles eram alheios à atividade do estabelecimento.

Em verdade, de acordo com os autos (vide Nota Explicativa do Auto de Infração), a gênese das diferenças entre os valores dos créditos de ICMS passíveis de apropriação pelas aquisições de bens para o ativo permanente obtidos pela auditoria e aqueles escriturados pela empresa decorreram, conforme já relatado, do desacordo quanto à sistemática de cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, ou seja, a razão entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período.

Ao aplicar a sistemática estabelecida no artigo 78, III, do RICMS/PB, as auditoras fiscais, para fins de apuração do crédito tributário de que trata o referido dispositivo, recorreram à interpretação literal e, com base nos dados escriturados no Registro de Apuração do ICMS dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital da empresa, identificaram, como coeficientes de creditamento do CIAP, os valores consignados no Quadro Demonstrativo do Crédito Indevido Oriundo do CIAP.

Dessa maneira, a apropriação de crédito fiscal do ICMS está condicionada a regularidade da sua origem. Portanto, o crédito deve estar respaldado em documento fiscal idôneo, sob pena de ser considerado crédito inexistente.

Segundo se observa dos autos, a questão nodal baseia-se no fato de que o contribuinte lançou crédito fiscal referente ao ativo permanente no Registro E111, sem ter promovido, com base na legislação, a apuração no bloco G (CIAP), fls. 17-30, fato este que imputou como indevida a utilização do crédito fiscal atinente às aquisições de bens destinados ao ativo permanente, nos meses constantes da exordial.

Como bem lembrado pelo julgador monocrático, a Escrituração Fiscal Digital incorporou os Livros de escrituração com suporte no papel ou por meio de processamento eletrônico de dados, sendo certo que, depois da obrigatoriedade da EFD, o contribuinte deve escriturar o documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP no Bloco G da EFD, nos termos do art. 1º, §3º, V, do Decreto 30.478/09, vejamos:

Art. 1º Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital – EFD, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

(...)

§ 3º O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do (Ajuste SINIEF 05/10): V - documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP (Ajuste SINIEF 05/10).

Por sua vez, o CIAP nos moldes da EFD passou a ser obrigatório a partir da apuração de janeiro de 2011, isto é, antes dos fatos apurados nesse auto de infração. Por isso, a recorrente estava obrigada ao detalhamento dos registros G125, G130 e G140, conforme verificado pela Fiscalização. Para que não restem dúvidas, ressalte-se que a matéria consta no Guia Prático da EFD, senão vejamos:

GUIA PRÁTICO DA EFD - Versão 2.0.22

SUBSEÇÃO 2 – ALTERAÇÕES NO LEIAUTE 2011.

REGISTROS INCLUÍDOS NO LEIAUTE A PARTIR DO PERÍODO DE APURAÇÃO DE JANEIRO DE 2011.

1. No leiaute estabelecido no Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008 e alterações, foi inserido o Bloco G, a ser informado por todos os contribuintes, a partir do período de apuração de janeiro de 2011. Foram acrescentados os seguintes registros:

(...)

**BLOCO G – CONTROLE DO CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE  
CIAP**

Bloco de registros dos dados relativos ao CIAP – Controle de Crédito do Ativo Permanente cujo objetivo é demonstrar o cálculo da parcela do crédito de ICMS apropriada no mês, decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, conforme previsto no art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Do extenso arcabouço normativo supra, conclui-se que além da escrituração dos documentos fiscais conforme o procedimento usado para os demais créditos, no caso de apropriação de créditos decorrentes da aquisição de bens para o ativo permanente do estabelecimento, deve ser feito outro lançamento do crédito fiscal no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

Portanto, depreende-se que para a apuração precisa do imposto referente às operações e prestações praticadas pelos contribuintes, só pode ser obtida quando as informações apresentadas correspondam, de fato, à realidade e para atender às exigências legais, não basta prestar as informações, é imprescindível que haja correspondência perfeita entre os dados, que possam permitir, à fiscalização verificar a regularidade das operações realizadas pelos contribuintes.

Importante salientar, consoante destacado pelo julgador primevo, que a própria recorrente reconhece, em sua peça de defesa, não ter cumprido o determinado pela legislação tributária, conforme se extrai às fls. 168, 169 e 170:

*“Em que pese haver previsão no Ajuste SINIEF nº 2, de abril de 2009, dispondo que o contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP (bloco G do SPED Fiscal), **no caso específico da loja objeto da autuação não houve a informação no EFD.***

*É imperioso se reconhecer que a ausência de escrituração do crédito de ICMS na EFD, seja CIAP ou registro C176, não pode ensejar a glosa do crédito legítimo da impugnante, uma vez que a autoridade fiscal possui outros meios para verificar a correta apuração do crédito, o qual – frise-se – não foi sequer questionado.*

*Isto é, em prestígio ao princípio da verdade material dos fatos, **não há que se falar em creditamento indevido de ICMS no presente caso, mas sim em inobservância de obrigação acessória**”.*

No tocante a alegação de que a ausência de lançamentos na sua EFD/SPED deve ser tratada como mero descumprimento de obrigação acessória, não merece prosperar pois, a multa por descumprimento de obrigação principal e obrigação acessória são distintas, tendo a primeira relação com ausência de recolhimento do tributo, e a segunda, decorre do não cumprimento de deveres instrumentais.

Em outros termos, as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária, e, consoante o artigo 113 do CTN, tem por objeto as prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, independente das obrigações principais. A não observância das citadas prestações, rende espaço às normas sancionadoras, imputando ao sujeito passivo uma penalidade pecuniária, estabelecida em lei. Portanto, em detrimento às alegações recursais, o cumprimento das obrigações principais não afasta a obrigatoriedade do cumprimento das obrigações acessórias.

Dessa forma, considero correta a exigência fiscal, tendo em vista que se procedeu nos termos da legislação tributária.

**2ª Acusação: INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS (ISENTAS E/OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA), OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.**

A fiscalização atribuiu à autuada, através das planilhas de fls. 83/147, a falta de recolhimento do ICMS sobre operações sujeitas ao imposto estadual. A autuada, na hipótese, não poderia ter indicado tais operações como isentas do ICMS e/ou substituição tributária, considerando-se que os produtos relacionados pela fiscalização estariam sujeitos ao regime normal de tributação.

O RICMS/PB dispõe acerca da incidência do imposto, o fato gerador e os procedimentos de apuração do ICMS, demonstrando de forma indubitosa a obrigação do contribuinte de disponibilizar o valor do débito quando da saída de mercadorias tributadas, conforme se abebera na transcrição *ipsis litteris* das normas abaixo:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Art. 3º 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;

Art. 52. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que seja devido em cada operação ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o anteriormente cobrado por este Estado ou por outra unidade da Federação, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota cabível sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do imposto;

II - imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do inciso anterior e destacada em documento fiscal hábil;

Art. 54. O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

Art. 60. Os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal, apurarão no último dia de cada mês:

I - no Registro de Saídas:

b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com débito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado;

III - no Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos correspondentes às operações de entradas e saídas de mercadorias e dos serviços tomados e prestados durante o mês:

a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída e aos serviços prestados;

b) o valor de outros débitos;

Dessa forma, o auditor fiscal lançou o crédito tributário a ser recolhido no valor de R\$ 15.561,97 (quinze mil, quinhentos e sessenta e um reais e noventa e sete centavos), com fulcro no artigo 82, IV da Lei nº 6.379/1996, *in verbis*:

**Art. 82.** As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

*Nova redação dada ao inciso IV do art. 82 pelo inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.008/13 - DOE de 06.06.13 – REPUBLICADA POR INCORREÇÃO NO DOE DE 08.06.13. OBS: EFEITOS A PARTIR DE 01.09.13*

IV - de 75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isentas ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto:

Instada a se pronunciar, a recorrente reitera o pedido de improcedência da denúncia, ao fundamento da existência de erros decorrentes do fato de que uma parcela dos produtos, constantes nas planilhas fiscais e que foram consignadas equivocadamente como operações tributadas, são tributadas pelo regime da substituição tributária.

Quanto às argumentações contidas em sede de recurso, elas não merecem acolhidas, posto que, toda documentação fiscal foi apresentada pela empresa à SEFAZ-PB, no formato e metodologia recomendada no RICMS/PB, encontrando-se todas as informações minuciosamente detalhadas, em que constam os itens sujeitos à tributação normal que não tiveram o recolhimento do respectivo imposto identificado.

Ademais, há no processo planilhas analíticas onde se identifica dia a dia, mês a mês, produto a produto, valor a valor, quais produtos foram indicados como isentos pelo ICMS de forma errônea, e por via de consequência, deixou-se de recolher o ICMS



devido. Esses dados são suficientes para que o contribuinte possa exercer o sagrado direito de defesa.

Outrossim, conforme bem fundamentado pelo julgador monocrático, o equipamento emissor de Cupom Fiscal, que dispõem de tecnologia Memória de Fita-Detalhe (MFD) armazenam eletronicamente cópias de todas as transações fiscais emitidas, ou seja, tudo o que é impresso será gravado em uma memória interna da impressora fiscal.

Do ponto de vista documental, estava a operação sendo realizada em desacordo com a legislação de regência, caracterizando-se a ocorrência de infração tributária. As provas inseridas aos autos não deixam dúvidas de que o contribuinte deixou de pagar o ICMS, em operação tributada, visto ter deixado de registrar o valor do ICMS em seu Livro Registro de Saídas.

Dessa forma, de acordo com os dispositivos acima mencionados, não restam dúvidas de que nossa legislação impõe a prática danosa baseada em escrituração errônea dos lançamentos das operações fiscais realizadas no ECF, aliado a falta de qualquer prova contrária a prática.

Quanto à alegação da recorrente de que a conduta seria inconstitucional, destaca-se que os agentes do Fisco atuaram nos limites da Lei n° 6.379/96 (Lei do ICMS da Paraíba) e do RICMS/PB (aprovado pelo Decreto n° 18.930/97), que são instrumentos normativos que devem ser observados.

Isto posto, venho a ratificar os termos da decisão singular no tocante as presentes acusações, por considerar que se procedeu conforme as provas dos autos e os termos da legislação tributária.

Com estes fundamentos,

**VOTO** pelo recebimento do *recurso voluntário*, por regular, e, tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, mantendo a sentença prolatada na instância singular, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00002907/2018-88, lavrado em 17 de dezembro de 2018, contra a empresa LOJAS AMERICANAS S.A. (CCICMS: 16.186.552-6), condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 199.613,73 (cento e noventa e nove mil, seiscentos e treze reais e setenta e três centavos), sendo R\$ 100.918,43 (cem mil, novecentos e dezoito reais e quarenta e três centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 106, c/c art. 52, art. 54, e §2º, II e II, artigo 2º e 3º, art. 60, I, “b”, e III, “d” e “I”, todos do RICMS/PB e R\$ 98.695,30 (noventa e oito mil, seiscentos e noventa e cinco reais e trinta centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, IV, “a”, da Lei n° 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 11 de novembro de 2021.

Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões  
Conselheira Relatora

