



PROCESSO Nº 2614952021-8 - e-processo nº 2021.000308524-5

ACÓRDÃO Nº 459/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: EMPRESA SULAMERICANA DE TECNOLOGIA INDÚSTRIA E COMERCIO EIRELI

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ – JOÃO PESSOA

Autuante: IVONIA DE LOURDES LUCENA LINS

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINARES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. REJEITADAS. DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SAÍDAS INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00). FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL. DENÚNCIAS CONFIRMADAS. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Indeferida a preliminar de vício de nulidade do auto infracional, uma vez que presentes no lançamento de ofício os requisitos de validade formal, previstos na legislação de regência, e entre eles, foi devidamente materializada a infração por meio de documentos anexados nos autos, e oportunizado ao contribuinte o pleno exercício ao contraditório e o direito de defesa na fase contenciosa do procedimento.

- Reconhecimento de ofício de preliminar de mérito de decadência, pois o Auto de Infração se consolidou em 20/12/2021, com a ciência da autuada, logo, a infração relativa a fatos geradores de falta de recolhimento do ICMS – substituição tributária (saídas internas) ocorridos em novembro de 2016 já não eram mais passíveis de retificação pelo Fisco, eis que estariam alcançados pela decadência, em vista do exposto nos arts. 150, § 4º, do CTN e, 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013.

- Confirmada a acusação de falta de recolhimento de ICMS de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, em virtude do descumprimento das Cláusulas Sétima, Oitava e



Nona do Regime Especial nº 2015.01.00.00421. Denúncia procedente com base na redação original da Cláusula Nona do TARE, pois o aumento da carga tributária com base no Parecer nº 2016.01.00.00483 não é suscetível de lançamento complementar em razão da decadência.

- Caracterizado nos autos o não recolhimento do imposto estadual, em virtude da utilização de crédito presumido sem amparo legal, pela inobservância da Cláusula Quarta combinada com a Cláusula Décima Primeira do Regime Especial nº 2015.01.00.00421. Denúncia procedente com base na redação original da Cláusula Quarta do TARE, pois o aumento da carga tributária com base no Parecer nº 2016.01.00.00483 não é suscetível de lançamento complementar na segunda instância, podendo ser realizado por meio de auto de infração específico para os fatos geradores não decaídos, na forma do §4º do art. 150 do CTN, por se tratar de créditos indevidos escriturados incorretamente pelo sujeito passivo.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento*, para alterar de ofício quanto aos valores a decisão singular, e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002841/2021-21, lavrado em 20 de dezembro de 2021 contra a pessoa jurídica EMPRESA SULAMERICANA DE TECNOLOGIA INDUSTRIA E COMERCIO EIRELI, inscrição estadual nº 16.148.671-1, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no valor de **R\$ 2.555.991,4 (dois milhões, quinhentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e noventa e um reais e quarenta centavos)**, sendo R\$ 1.277.995,70 (um milhão, duzentos e setenta e sete mil, novecentos e noventa e cinco reais e setenta centavos) de ICMS, por infringência aos art. 395, c/c, art. 396, art. 397, III, e, art. 399, II, "b", c/fulcro no art. 391, I, e §4º; e art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97 e R\$ 1.277.995,70 (um milhão, duzentos e setenta e sete mil, novecentos e noventa e cinco reais e setenta centavos), a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, "g" e "h", da Lei nº 6.379/96.

Cancelo por indevido o crédito tributário da infração de falta de recolhimento do ICMS - substituição tributária (saídas internas) do período de novembro de 2016, no valor total de **R\$ 1.816,48 (um mil, oitocentos e dezesseis reais e quarenta e oito centavos)**, sendo R\$ 908,24 (novecentos e oito reais e vinte e quatro centavos) de ICMS e R\$ 908,24 (novecentos e oito reais e vinte e quatro centavos) multa por infração, uma vez que alcançada pela decadência.



Ressalvo ainda o direito do Fisco em promover o lançamento complementar por auto de infração específico, desde que tal providência seja determinada no prazo do §4º do art. 150 do CTN, para os fatos geradores não decaídos.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 26 de setembro de 2023.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), HEITOR COLLETT, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, EDUARDO SILVEIRA FRADE E JOSÉ VALDEMIR DA SILVA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 2614952021-8 - e-processo nº 2021.000308524-5

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: EMPRESA SULAMERICANA DE TECNOLOGIA INDÚSTRIA E COMERCIO EIRELI

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ – JOÃO PESSOA

Autuante: IVONIA DE LOURDES LUCENA LINS

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINARES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. REJEITADAS. DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SAÍDAS INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00). FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL. DENÚNCIAS CONFIRMADAS. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Indeferida a preliminar de vício de nulidade do auto infracional, uma vez que presentes no lançamento de ofício os requisitos de validade formal, previstos na legislação de regência, e entre eles, foi devidamente materializada a infração por meio de documentos anexados nos autos, e oportunizado ao contribuinte o pleno exercício ao contraditório e o direito de defesa na fase contenciosa do procedimento.

- Reconhecimento de ofício de preliminar de mérito de decadência, pois o Auto de Infração se consolidou em 20/12/2021, com a ciência da autuada, logo, a infração relativa a fatos geradores de falta de recolhimento do ICMS – substituição tributária (saídas internas) ocorridos em novembro de 2016 já não eram mais passíveis de retificação pelo Fisco, eis que estariam alcançados pela decadência, em vista do exposto nos arts. 150, § 4º, do CTN e, 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013.

- Confirmada a acusação de falta de recolhimento de ICMS de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, em virtude do descumprimento das Cláusulas Sétima, Oitava e Nona do Regime Especial nº 2015.01.00.00421. Denúncia



procedente com base na redação original da Cláusula Nona do TARE, pois o aumento da carga tributária com base no Parecer nº 2016.01.00.00483 não é suscetível de lançamento complementar em razão da decadência.

- Caracterizado nos autos o não recolhimento do imposto estadual, em virtude da utilização de crédito presumido sem amparo legal, pela inobservância da Cláusula Quarta combinada com a Cláusula Décima Primeira do Regime Especial nº 2015.01.00.00421. Denúncia procedente com base na redação original da Cláusula Quarta do TARE, pois o aumento da carga tributária com base no Parecer nº 2016.01.00.00483 não é suscetível de lançamento complementar na segunda instância, podendo ser realizado por meio de auto de infração específico para os fatos geradores não decaídos, na forma do §4º do art. 150 do CTN, por se tratar de créditos indevidos escriturados incorretamente pelo sujeito passivo.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002841/2021-21 (fls. 02/04), lavrado em 20 de dezembro de 2021 contra a pessoa jurídica EMPRESA SULAMERICANA DE TECNOLOGIA INDUSTRIA E COMERCIO EIRELI, inscrição estadual nº 16.148.671-1, em decorrência das seguintes infrações:

0260 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SAÍDAS INTERNAS)(PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00) >> O sujeito passivo por substituição suprimiu o recolhimento do ICMS Substituição Tributária, por ter promovido saídas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária sem retenção.

Nota Explicativa: O AUTUADO, SUPRIMIU O RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, POR TER PROMOVIDO SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME SEM RETENÇÃO, DESRESPEITANDO AS CLÁUSULAS SÉTIMA, OITAVA E NONA DO TARE 2015.01.00.00421.

0325 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual, por ter se utilizado de apropriação indevida do crédito fiscal.



Nota Explicativa: O AUTUADO UTILIZOU CRÉDITO INDEVIDO, PELO FATO DE TER CALCULADO O BENEFÍCIO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS EM DESRESPEITO A CLÁUSULA QUARTA C/C A CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA DO TARE Nº 2015.01.00.00421.

Com supedâneo nos fatos acima, os Representantes Fazendários lançaram, de ofício, o crédito tributário no valor total de **R\$ 2.557.807,88 (dois milhões, quinhentos e cinquenta e sete mil, oitocentos e sete reais e oitenta e oito centavos)**, sendo R\$ 1.278.903,94 (um milhão, duzentos e setenta e oito mil, novecentos e três reais e noventa e quatro centavos) de ICMS, por infringência aos art. 395, c/c, art. 396, art. 397, III, e, art. 399, II, "b", c/fulcro no art. 391, I, e §4º; e art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97 e R\$ 1.278.903,94 (um milhão, duzentos e setenta e oito mil, novecentos e três reais e noventa e quatro centavos), a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, "g" e "h", da Lei nº 6.379/96.

Instruem a peça acusatória os documentos anexados nas fls. 5/49.

A Autuada foi cientificada por meio do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 20/12/2021, conforme fls. 05 e 49, ingressando com Impugnação às fls. 50/74 protocolada em 19/1/2022, apresentando os seguintes argumentos, que relato em síntese:

- a) A tempestividade da defesa escrita e a nulidade do processo administrativo tributário desprovido do termo de início de fiscalização; Aduz a nulidade pelos vícios formais apresentados nos autos, em razão da insuficiência de elementos necessários à determinação da matéria tributável, sobretudo a determinação da base de cálculo e a falta de correspondência entre a capitulação e o fato infringente;
- b) A fiscalização deixou de agir com a intenção de descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes, esquecendo, principalmente, de levar em consideração as provas trazidas formalmente ao seu conhecimento, afrontou o princípio da busca pela verdade real, o que implica na desatenção ao princípio da verdade material e, por conseguinte, ao princípio da legalidade;
- c) A imprecisão da autoridade fiscal não se resume à descrição do contexto fático e à subsunção à letra da lei, mas também ao período debruçado, tendo em vista que faz menção aos anos de 2016, 2017, 2019 e 2020, entretanto, não acostava todos os documentos fiscais respectivamente, e ainda, nada colaciona em relação aos anos 2017 e 2018, muito embora também se refira a este último ano no Memorial Descritivo, e também, não trata do ano de 2016 neste documento fiscal;
- d) Faz breve relato dos fatos e informa que a lavratura do auto de infração ora impugnado se deu durante o procedimento de renovação



do TARE 2015.01.00.00421 (Processo nº e202004166-3), o qual tem efeitos desde meados de 2015;

- e) Com a aproximação do término da vigência do TARE, aprazada para o dia 31/12/2020, a empresa Sulamericana apresentou, tempestivamente, o respectivo pedido de renovação da concessão do regime especial de tributação, dentro do interstício previsto na citada Cláusula Décima Quinta do TARE entabulado com a respectiva Secretaria Estadual.
- f) Durante o procedimento, a Auditora Fiscal responsável pela autuação emitiu Informação Fiscal, opinando acerca do suposto descumprimento às Cláusulas Quarta, Sétima, Oitava e Nona do TARE, razão pela qual, segunda esta autoridade fiscal, deveria o pedido de renovação ser indeferido.
- g) Durante todo o procedimento, ao longo de todos esses meses, conforme se pode observar no procedimento (e202004166-3) e nos e-mails trocados entre a fiscal e a contabilidade da contribuinte, a empresa contratou Contabilistas e Advogados especializados para afã de rever todo o material contábil, analisando-se sob as determinações do RICMS e do TARE, tendo sido realizadas inúmeras providências, de modo que fossem corrigidos os valores que poderiam ter sido recolhidos indevidamente, sendo efetuado parcelamento de acordo com o montante corretamente apontado pela auditoria consumada;
- h) Todas as planilhas com os cálculos corretos foram devidamente apresentadas e restam ora acostadas;
- i) A empresa em epígrafe efetivou uma opção por ser tributada mediante norma jurídico-tributária infra legal, qual seja por regime especial de tributação com obtenção de gozo a benefícios e incentivos fiscais, os quais devem ser preservados durante todo o período de vigência, eis que a Impugnante sempre exerceu suas atividades comerciais e industriais sob a égide da TARE celebrado, inexistindo qualquer possibilidade de apontar irregularidades;
- j) Facilmente chega-se à conclusão de que não caberia trava ou limite de vendas se estender aos respectivos segmentos econômicos, como procedido pela autoridade tributária autuante, sendo forçoso concluir não ser escorreita a conclusão a que chegou a Fiscal, o que pode ser facilmente ratificado pelos fundamentos trazidos na presente impugnação;
- k) A literalidade da norma jurídico-tributária é condição legítima para assegurar a justiça fiscal, uma vez que todo ato tributário deve ser, incondicionalmente, um ato vinculado, ou seja, há um único comportamento possível a ser tomado pela Administração Pública diante do caso concreto.



- l) O Fisco paraibano não pode simplesmente adotar comportamento contraditório, substituindo uma decisão por outra, alterando relações fáticas constituídas, a apuração diferenciada é o que constitui ontologicamente o Regime Especial de Tributação, como já esmiuçado;
- m) Houve pedido de parcelamento com confissão de dívida de ST e de diferenças de TARE, após revisão dos valores pela contabilidade da empresa, de modo que acostamos ao presente petitório os cálculos atualizados de acordo com todo o apontado pela fiscalização, assim como comprovação do protocolo do parcelamento realizado e respectivo pagamento, sendo sanada a irregularidade apontada;
- n) O montante apurado e devidamente parcelado de R\$ 81.095,61 (oitenta e um mil, noventa e cinco reais e sessenta e um centavos) diz respeito a imposto relativo a produtos adquiridos provenientes de estados que não possuem convênio com o Estado da Paraíba, fato este que causou o inconveniente apontado;
- o) A autuada encontra-se inconformada ao ver-se injustamente tributada em valores irreais. Reclama, pois, ao Sr. Julgador, que acolha as razões expostas, declarando a improcedência do Auto de Infração e seu respectivo arquivamento, julgando-o nulo em decorrência das nulidades apontadas.
- p) Resta suspensa a exigibilidade do crédito tributário com fulcro no artigo 151, III do Código Tributário Nacional.

Documentos anexados pela defesa às fls. 75 a 96 dos autos.

Os autos foram conclusos, (fl. 97), e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde a julgadora fiscal Eliane Vieira Barreto Costa decidiu pela *procedência* do auto de infração, conforme sentença das fls. 100/120, editando a seguinte ementa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. INOBSERVÂNCIA DE PARTE DO REGIME ESPECIAL POR PARTE DA AUTUADA. DENÚNCIAS CARATERIZADAS

- Falta de Recolhimento do ICMS_ST em virtude do descumprimento das cláusulas sétima, oitava e nona do Regime Especial nº 2015.01.00.00421.

- O não recolhimento do imposto estadual, em virtude da utilização de crédito presumido sem amparo legal, pela inobservância da cláusula quarta combinada com a cláusula décima primeira do Regime Especial nº 2015.01.00.00421, por parte do contribuinte impôs ao Auditor Fiscal a necessidade de se fazer a realização do lançamento de ofício para cobrança do imposto devido, com o acréscimo da multa por infração.



AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, com ciência em 23/8/2022 (fl. 122), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 22/9/2022 (fls. 123/144), no qual alega, além dos fundamentos já trazidos na primeira instância, reforça, em síntese, que:

- a) Conforme se observa no material enviado na troca de e-mails no procedimento de fiscalização, foi constatado pela empresa que a Auditora Fiscal usou-se das travas de 20% e 30% do valor das saídas para varejistas e atacadistas/industriais, mesmo constando no memorial descritivo (fl. 46) que não havia sido necessária a imposição;
- b) Em que pese no memorial descritivo constar a informação de que não houve utilização das travas supramencionadas, a amostragem apresentada demonstrará que tal informação é falsa, levando a empresa Recorrente a pleitear desde já a realização de diligência nos termos do art. 59 da Lei nº 10.094/13;
- c) A Diligência se justifica porque há questão controversa precisamente quanto ao correto cálculo com base no estabelecido no TARE em questão, tanto quanto ao uso das travas de 20% e 30%, bem como na exclusão das operações com alíquotas de 7%;
- d) De modo a sustentar essa alegação e corroborar para a indicação dos pontos controversos, em cumprimento ao §2º do art. 59 da Lei do PAT, apresentamos quadro comparativo entre as tabelas que constam anexas ao Auto de Infração e a que foi enviada na fiscalização (com trava), usando-se de uma pequena amostragem com 10 números de chaves escolhidas aleatoriamente, sendo 05 do varejo (trava de 20%) e 05 do atacado (trava de 30%), demonstrando que os valores são precisamente os mesmos;
- e) A Julgadora incorreu em patente equívoco quando, ao tratar do TARE, especificamente em sua “Cláusula Quarta”, deixa de aplicar as operações com “Alíquota de 7%”, que na verdade se trata de redução da base de cálculo insculpida no cap. III do RICMS, refletindo a assertiva não escorreita apresentada pela Autoridade Fiscal, em seu Memorial Descritivo;
- f) Nulidade do processo administrativo tributário, pois desprovido do termo de início de fiscalização;
- g) A Autoridade Fiscal não precisa a descrição detalhada dos “fatos geradores”, restringindo-se a praticamente transcrever os textos legais, deixando, ademais, de delinear os elementos de prova indispensáveis à elucidação do ilícito apontado;
- h) A decisão do 1º grau merece ser reformada quanto às nulidades apontadas pela insuficiência de elementos necessários à



determinação da matéria tributável, sobretudo a determinação da base de cálculo e a falta de correspondência entre a capitulação e o fato infringente;

- i) A acusação não oportuniza à Impugnante o conhecimento dos fatos (eventos) que, supostamente, guardam subsunção às penalidades apontadas, não respeitando os ditames legais impostos aos atos administrativos restritamente vinculados, impossibilitando e cerceando a defesa direta da Impugnante, o que afronta os artigos 9º, 10, 14, 15 e 16, do Decreto 70.235/72;
- j) A peça acusatória inaugural não é escorreita quanto à determinação da matéria tributável, em virtude da ausência de análise do contexto fático à luz do que consta no regime especial de tributação, elemento inafastável à precisa conclusão quanto à apuração do ICMS no caso concreto.
- k) A Auditora Fiscal teve dificuldade em seu procedimento fiscalizatório em mensurar o *quantum* a ser composto na base de cálculo para incidência do imposto exigido na autuação fiscal, de modo que nos e-mails trocados com a contabilidade da empresa (comprovações em anexo), observa-se que foram apresentadas diversas planilhas por parte da fiscalização com valores divergentes, até que se chegasse no montante auferido no Auto de Infração ora impugnado;
- l) Ao ser confrontada com tal fato, a julgadora fiscal o interpreta como sendo um excesso de “cuidado e zelo”, que levou à produção de diversas planilhas até chegar ao montante denunciado no auto de infração, quando na verdade apenas demonstra a dificuldade e o fato de não ter levado em consideração o pleno cumprimento das cláusulas do TARE, especificamente quanto ao uso das travas e da retirada dos valores das saídas com “alíquota de 7%”;
- m) O fato de o TARE silenciar quanto à incidência da Alíquota de 7% sobre a Base de Cálculo, não implica na sua não utilização, pois que revela malsinada inobservância à letra da Lei, sobretudo por se tratar de ofensa direta ao que é preconizado no artigo 30, III, do Decreto nº. 18.930/97;
- n) Em atenta análise à Cláusula Quarta, percebe-se a determinação do valor total do crédito presumido pelas saídas dos produtos revendidos e a Cláusula Sexta ao que não se aplica nas operações dos dispositivos I, II e III (da Cláusula Quarta), e, especificamente em seus incisos III e IV (da Cláusula Sexta), é posto se observar que as travas de vendas para o comércio varejista e para o comércio atacadista ou indústria, respectivamente de 20% (vinte por cento) e 30% (trinta por cento), dar-se-á por vendas internas, sobre o montante individual e mensal.



- o) Facilmente chega-se à conclusão de que não caberia a referida trava ou limite de vendas se estender aos respectivos segmentos econômicos, como procedido pela autoridade tributária autuante, sendo forçoso concluir não ser escorreita a conclusão a que chegou a Fiscal, o que pode ser facilmente ratificado pelos fundamentos trazidos na presente impugnação;
- p) O Fisco paraibano não pode simplesmente adotar comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*), substituindo uma decisão por outra, alterando relações fáticas constituídas, a apuração diferenciada é o que constitui ontologicamente o Regime Especial de Tributação, como já esmiuçado;
- q) Restra também anexado a comprovação que, durante a fiscalização no procedimento de renovação do TARE, houve pedido de parcelamento com confissão de dívida de ST e diferenças de TARE, após revisão dos valores pela contabilidade da empresa, de modo que acostamos ao presente petítório os cálculos atualizados de acordo com todo o apontado pela fiscalização, assim como comprovação do protocolo do parcelamento realizado e respectivo pagamento, sendo sanada a irregularidade apontada.

Com base no exposto, a Recorrente solicita:

i. Seja inicialmente deferido o pleito de diligência fiscal nos termos do art. 59 da Lei nº 10.094/2013, sendo cumpridos os requisitos estabelecidos em lei e apresentados já os quesitos;

ii. Seja conhecido esse instrumento recursal, visto ser pertinente e tempestivo, sendo ainda julgado o presente Recurso Voluntário procedente e reformada decisão da Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, declarando a improcedência do Auto de Infração e seu respectivo arquivamento, julgando-o nulo em decorrência dos fatos e fundamentos retro levantados;

iii. Requer desde já intimação da inclusão em pauta com o desiderato de efetuar sustentação oral no julgamento.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral formulado às fls. 245, os autos foram encaminhados à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico acerca da legalidade dos lançamentos, em atenção ao disposto no artigo 20, X, do Regimento Interno desta corte.

É o relatório.

VOTO



O auto de infração objeto de Recurso Voluntário versa sobre as acusações de falta de recolhimento do ICMS - substituição tributária (saídas internas) e falta de recolhimento do imposto estadual, com fundamento em descumprimento de normas do TARE de parecer nº 2015.01.00.00421, em face da empresa epigrafada.

Inicialmente, importa declarar que o Recurso Voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Impõe-se declarar, também, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência art. 41 da Lei nº 10.094/13 e art. 142 do CTN.

1. Das preliminares

1.1 Preliminar da falta de Termo de Início de Fiscalização

A Recorrente reitera o pedido de nulidade do processo administrativo tributário, por se encontrar desprovido do Termo de Início de Fiscalização e arrazoa que a Autoridade Fiscal inobservou determinação legal atinente aos formalismos consubstanciadores dos atos administrativos, o que deve ser levado em consideração quando do julgamento do Auto de Infração.

Pois bem.

Ao consultar o sistema ATF da Fazenda Estadual nota-se que a peça acusatória foi derivada de uma ação fiscal cuja ordem de serviço é do tipo específica, emitida para análise e informação fiscal, do e-processo 2021.000170527-0, da EMPRESA SULAMERICANA, referente a um pedido de reconsideração da decisão de não renovação do TARE, no qual foi emitida a notificação da ordem de serviço nº 00189526/2021, cientificada por meio do DT-e, com o seguinte conteúdo:

“NO EXERCÍCIO DO CARGO DE AUDITOR FISCAL TRIBUTÁRIO ESTADUAL, CONFORME PREVISTO NA LEI Nº 10.094, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2013 E NO REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÕES RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/1997, FICA O CONTRIBUINTE ACIMA QUALIFICADO, NOTIFICADO NO PRAZO DESCRITO ABAIXO, CONTADO A PARTIR DA DATA DA CIÊNCIA DESTA NOTIFICAÇÃO, PARA: APRESENTAR AS PLANILHAS DE CÁLCULO EM FORMATO EXCEL REFERENTE AOS VALORES CONFESSADOS DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE 2018, 2019 E 2020 PARA FINS DA ANÁLISE DO PROCESSO Nº 2021.000170527-0 (PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO DE REGIME ESPECIAL). PRAZO PARA CUMPRIMENTO DA NOTIFICAÇÃO: 3 DIAS A DOCUMENTAÇÃO DEVERÁ SER ENTREGUE NO SEGUINTE ENDEREÇO: OS DOCUMENTOS DEVEM SER ENCAMINHADOS PARA O E-MAIL IVONIA.LINS@SEFAZ.PB.GOV.BR. ORDEM DE SERVIÇO Nº: 93300008.12.00005550/2021-45”.

Por sua natureza, essa ação fiscal dispensa a emissão de Termo de Início de Ação Fiscal, pois esta se refere à análise do TARE, com base na apuração do ICMS



contida na Escrituração Fiscal Digital, Declaração já existente nas bases de dados da SEFAZ, com a escrituração dos livros fiscais prestadas oficialmente pelo contribuinte, com todo amparo legal.

Deve ser esclarecido que o início do procedimento fiscal no âmbito do Estado da Paraíba não se dá apenas com o Termo de Início de Fiscalização, como pretende a Recorrente, mas se aperfeiçoa com a lavratura do Auto de Infração, conforme se depreende do inciso III do art. 37 da Lei nº 10.094/13 (PAT), *in verbis*:

Art. 37. Considera-se iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações a esta Lei:

I - com a lavratura do termo de início de fiscalização;

II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação;

III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica;

IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado. (g. n.)

(...)

*§ 7º A administração tributária poderá utilizar procedimento de **notificação prévia** visando à autorregularização, na forma e prazos a serem regulamentados pelo Secretário de Estado da Receita, que não constituirá início de procedimento fiscal.*

Outrossim, o sentido do termo fiscalização empregado pelo art. 196 do CTN refere-se às formalidades a serem empregadas pela autoridade administrativa na abertura do procedimento de investigação, no exercício do Poder de Polícia Fiscal. A lei do PAT em nada contraria este dispositivo legal, uma vez que o procedimento de fiscalização em sentido amplo alberga atividades que verificam informações prestadas pelo contribuinte, hoje a maioria em meio eletrônico, desde o cadastro, emissão de notas fiscais eletrônicas, até a entrega de declarações diversas, inclusive a EFD. Veja-se:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Na análise do TARE, com base nos documentos fiscais eletrônicos transmitidas pelo sujeito passivo e autorizadas pela SEFAZ ou das declarações EFD ocorre a fiscalização, na qual o agente fiscal não faz a diligência ao estabelecimento empresarial, diante das informações já prestadas ao fisco. Nesse caso, a legislação estadual pode adotar a abertura de ordem de serviço específica, garantido a impessoalidade da ação fiscal, e os direitos constitucionais do contribuinte, visto se tratar de uma fase investigativa ou inquisitória, não contenciosa.



Esclareça-se, assim, que a atividade fiscal é sempre formal e antecedida de abertura de ordem de serviço, na forma da legislação estadual correlata, formalidades que não incluem necessariamente a emissão de Termo de Início de Fiscalização, como deseja a Recorrente. Portanto, não houve como afirma a defesa o descumprimento de formalidades vinculadas ao auto de infração.

Na ordem de serviço específica, ao se constatar infração à legislação tributária nessa fase inquisitória, deve ser lavrado o auto de infração, notificando-se o sujeito passivo do lançamento tributário, na forma como foi realizado nos presentes autos pela Autoridade Fiscalizadora.

Inicia-se neste momento o procedimento fiscal e com a cientificação da lavratura do Auto de Infração em epígrafe, o contribuinte teve seu direito ao contraditório e a ampla defesa preservado, como assim o fez diante da apresentação das peças de defesa no prazo legal, não contrariando as garantias do devido processo legal, assegurado pela Constituição Federal.

No mais, a própria recorrente atesta que, inobstante o caráter inquisitório, a Autoridade Fiscal de fato lhe notificou da abertura da ordem de serviço nº 93300008.12.00005550/2021-45, solicitando informações, de forma que a empresa pode acompanhar a ação fiscal e tinha conhecimento da ordem de serviço.

Diante do exposto, afasto a preliminar de nulidade da peça acusatória por cerceamento de direito de defesa, aventada pela Recorrente, devido ao fato de o Termo de Início de Fiscalização não ser obrigatório ao procedimento realizado, na forma da legislação estadual, e por terem sido respeitados os direitos constitucionais do contribuinte na fase inquisitória do procedimento.

1.2 Da nulidade pela insuficiência de elementos necessários à determinação da matéria tributável

A Recorrente, insatisfeita, arrazoa que a decisão do 1º grau merece ser reformada quanto às nulidades apontadas pela insuficiência de elementos necessários à determinação da matéria tributável, sobretudo a determinação da base de cálculo e a falta de correspondência entre a capitulação e o fato infringente.

Reitera que a Autoridade Fiscal não precisa a descrição detalhada dos “fatos geradores”, restringindo-se a praticamente transcrever os textos legais, deixando, ademais, de delinear os elementos de prova indispensáveis à elucidação do ilícito apontado.

Conclui, que ao não oportunizar à Impugnante o conhecimento dos fatos (eventos) que, supostamente, guardam subsunção às penalidades apontadas, não respeitou os ditames legais impostos aos atos administrativos restritamente vinculados, impossibilitando e cerceando a defesa direta da Impugnante, o que afronta os artigos 9º, 10, 14, 15 e 16, do Decreto 70.235/72.

Ao analisar cuidadosamente o caderno processual, vê-se que as duas acusações previstas no auto de infração estão acompanhadas da nota explicativa que descreve as normas do TARE 2015.01.00.00421 descumpridas pelo sujeito passivo:



- a) *O AUTUADO, SUPRIMIU O RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, POR TER PROMOVIDO SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME SEM RETENÇÃO, DESRESPEITANDO AS CLÁUSULAS SÉTIMA, OITAVA E NONA DO TARE 2015.01.00.00421.*
- b) *b) O AUTUADO UTILIZOU CRÉDITO INDEVIDO, PELO FATO DE TER CALCULADO O BENEFÍCIO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS EM DESRESPEITO A CLÁUSULA QUARTA C/C A CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA DO TARE Nº 2015.01.00.00421.*

Conforme corretamente explicou a julgadora singular, as duas acusações vieram acompanhadas de planilhas analíticas, com informação de cada nota fiscal objeto do cálculo, bem como com planilhas sintéticas que descrevem a falta de recolhimento do ICMS substituição tributária (1ª acusação) e como o crédito presumido do ICMS foi calculado na forma considerada pela acusação fiscal (2ª acusação).

Não há dúvida que estamos tratando de procedimentos vinculados e descritos precisamente nas cláusulas do TARE, de forma que a linguagem probatória não é lacônica, como afirma a defesa, mas esquemática e realizadas por planilhas de cálculo como suporte de informática, visto a grande quantidade de operações. E não poderia ser diferente, visto a ciência fiscal demandar conhecimentos contábeis, jurídicos e econômicos e modernamente até de intenso processamento de dados.

Nessa linha, a própria Recorrente afirma que as planilhas fiscais foram analisadas por Contabilista e outros profissionais por ela contratados, e estando tais cálculos vinculados a normas jurídicas contidas no TARE, a defesa tem todas as condições de exercer o contraditório e ampla defesa, e até de divergência de interpretação com o procedimento realizado, como aliás o fez.

Não vejo, assim, no procedimento fiscal em debate qualquer omissão de elemento imprescindível ao entendimento da lide, visto que para a acusação de falta de recolhimento do ICMS, a planilha das fls. 45, sintética, traz os valores mês a mês utilizados pela fiscalização no cálculo do crédito presumido, faz o confronto com o crédito presumido apropriado pela empresa, e levanta uma diferença de crédito tributário devido. Todos os valores utilizados estão demonstrados em planilhas analíticas nas fls. 20/44.

Já na acusação de falta de recolhimento do ICMS – substituição tributária (saídas internas) consta nos autos o DEMONSTRATIVO ICMS ST A RECOLHER 2016 e de 2017 nas fls. 16 e 17, e nesses demonstrativos se encontram o documento fiscal, o valor da nota fiscal, a MVA, a base de cálculo do ICMS substituição tributária e o ICMS substituição tributária, tudo realizado na forma das Cláusulas Sétima, Oitava e Nona do TARE 2015.01.00.00421, de forma que não é possível alcançar a nulidade pleiteada pela defesa.

Dessarte, não houve no conjunto probatório cerceamento do direito de defesa, visto que a peça inicial não informa a base de cálculo mensal, mas nas planilhas da acusação, consta a base de cálculo e todos os elementos utilizados no cálculo do imposto devido, de forma que não há qualquer prejuízo ao direito de defesa da acusada.



Com base nesses fundamentos, rejeito a preliminar arguida.

1.3 Da nulidade pela afronta ao princípio da legalidade e da busca pela verdade real

A Recorrente arrazoa que Auditora Fiscal teve dificuldade em seu procedimento fiscalizatório em mensurar o *quantum* a ser composto na base de cálculo para incidência do imposto exigido na autuação fiscal, de modo que nos e-mails trocados com a contabilidade da empresa (comprovações em anexo), observa-se que foram apresentadas diversas planilhas por parte da fiscalização com valores divergentes, até que se chegasse no montante auferido no Auto de Infração ora impugnado.

Assim, essas atividades realizadas na fase inquisitória, de troca de informações entre o Fisco e o Contribuinte infere-se que são interpretadas pela Recorrente como inconsistências ou fragilidades do procedimento.

É preciso delimitar que não existe um contraditório na fase de investigação fiscal. Nessa fase, a Autoridade fiscal promoveu supostamente levantamentos iniciais e apresentou ao sujeito passivo para que ele prestasse informações, que poderiam lhe ser favorável, como no caso de comprovação de pagamento, de parcelamento, etc; ou desfavorável, caso essas alegações não sejam acolhidas pelo Fisco, levando ao lançamento tributário.

Portanto, os papéis de trabalhos que representam as investigações iniciais, trocados pelo Fisco durante a fase inquisitória não são as provas da infração do lançamento tributário, não constam dos autos como documentos acusatórios, e sobre elas é ineficaz qualquer análise.

Esse é o entendimento manifestado pela Doutrina especializada, podendo citar o E. Hugo de Brito Machado Segundo¹, para quem:

“Como vimos ao tratar dos princípios atinentes ao procedimento e ao processo administrativo, a fiscalização desenvolve-se de modo inquisitório, dada a sua natureza de mero procedimento investigativo e não contencioso. Em seu decorrer a autoridade pode solicitar e examinar livros e documentos etc., tudo devendo ser objeto de formalização em termos próprios. Saliente-se que, embora em algumas situações a autoridade solicite informações ou esclarecimentos ao contribuinte, não é de uma oportunidade de “defesa” que se cuida, até porque nada lhe está sendo imputado nesse momento.”

Cuide-se ainda que a demonstração do fato gerador nas duas acusações é direta e baseada nos documentos fiscais precisamente indicados nos autos, logo, não existe fato gerador presumido, mas aplicação direta de regras de carga tributária contidas no TARE do sujeito passivo. Cabia, portanto, ao sujeito passivo o ônus da contraprova, podendo apresentar as divergências de interpretação ou fatos que confirmem o procedimento por ele adotado quando no cálculo dos valores do crédito presumido e do pagamento do ICMS substituição tributária em razão do TARE.

Dessa forma, embora todos os meios legais de prova possam ser usados na impugnação e no recurso, é necessário que a Recorrente se defenda dos fatos contra

1 Segundo, Hugo de Brito Machado Processo tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo : Atlas, 2018. Inclui bibliografia ISBN 978-85-97-01398-6



si imputados nos autos do processo administrativo tributário e não sobre as planilhas enviadas pelo Fisco na fase inquisitória do procedimento, visto que não são sobre esses papéis de trabalho provisórios que se firma o lançamento.

Deixo de acolher a preliminar, pois a atividade do Fisco demonstra justamente o contrário do que afirma a Recorrente, ou seja, a busca da verdade real ou material.

1.4 Do pedido de prova documental (diligência)

No tocante à pretensão da autuada em converter o julgamento em diligência para consecução de prova documental, rejeito a presente demanda requerida, por estarem ausentes às condições necessárias, de acordo com o § 2º do art. 59² da Lei nº 10.094/2013, que ensejam a sua realização.

Ademais, os elementos de prova constantes nos autos mostram-se suficientes à pronta solução do processo e para a formação da convicção desse Relator. Deixo registrado que a decisão sobre a aplicação do percentual de carga tributária de 7% nas saídas promovidas pela Recorrente nas operações amparadas pelo TARE pode ser realizada por interpretação da legislação estadual e a suposta dúvida sobre o uso de travas de 20% e 30% podem ser esclarecidas e dirimidas pelos documentos anexados nos autos, de forma que não há necessidade ou utilidade de realização de diligências.

Portanto, com fulcro no artigo 61³ da Lei nº 10.094/13, indefiro o pedido de realização de diligência.

1.5 Da declaração de decadência *ex officio* de parte do crédito tributário

Inobstante a Recorrente não ter se manifestado nesse sentido, é dever de ofício dos Órgãos julgadores reconhecer e declarar a decadência do crédito tributário, quando caracterizada sua ocorrência.

No caso concreto, observa-se que a acusação de **falta de recolhimento do ICMS – substituição tributária (saídas internas)** do período de novembro de 2016, no valor total de **R\$ 1.816,48** não poderia ter sido lançada em razão de se encontrar decaído o direito da Fazenda Pública à data da ciência do auto de infração.

Conforme é cediço, o Código Tributário Nacional - CTN estabelece, como regra geral, que a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário, pelo lançamento, em até 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo encontra-se inserido no art. 173, I, da norma geral tributária, a seguir transcrito:

2 Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.

(...)

§ 2º O sujeito passivo que requerer diligência responde pelas despesas correspondentes, devendo indicar, com precisão, os pontos controversos que pretende que sejam elucidados e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento das dúvidas.

3Art. 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.



Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (...)

Contudo, ao ficar identificado pelos elementos dos autos que o ICMS decorreu de um lançamento por homologação, a decadência passa a ser regida pelo decurso do prazo legal estipulado no art. 150, § 4º, do CTN⁴, seguida pela legislação estadual do art. 22, § 3º da Lei nº 10.094/2013, que assim disciplina:

Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.

§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador. (g.n.).

No caso em exame, o sujeito passivo, tendo prestada a devida declaração ao Fisco, foi autuado pela fiscalização por **alta de recolhimento do ICMS – substituição tributária (saídas internas)**, portanto, a decadência está regida pelo art. 22, § 3º da Lei nº 10.094/2013.

Destarte, tendo o Auto de Infração se consolidando em 20/12/2021, com a ciência da autuada, a infração supramencionada, relativa a fatos geradores ocorridos até o período de novembro de 2016, já não eram mais passíveis de retificação pelo Fisco, eis que estavam alcançados pela decadência, em vista do exposto nos arts. 15, § 4º, do CTN e, 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, supracitados.

Assim, conheço de ofício, em preliminar de mérito, a decadência do crédito tributário no valor total de **R\$ 1.816,48**, de ICMS e multa por infração, da infração de **falta de recolhimento do ICMS – substituição tributária (saídas internas)**, uma vez que alcançada pela decadência.

4Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito salvo se comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação.



2. Do exame de mérito

2.1. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SAÍDAS INTERNAS)(PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00)

A Fiscalização identificou a falta de recolhimento do ICMS substituição tributária consoante o demonstrativo de fls. 6/17, o qual lista os documentos fiscais sem retenção de ICMS substituição tributária, desrespeitando as Cláusulas Sétima, Oitava e Nona do TARE 2015.01.00.00421, a seguir transcritas:

PARECER Nº: 2015.01.00.00421

***Cláusula Sétima** - Os estabelecimentos industriais ou comerciais atacadistas filiais de indústria ficam eleitos como sujeito passivo por substituição tributária, na qualidade de substituto tributário, para efeito de retenção e recolhimento do ICMS por ocasião das saídas em seu estabelecimento, de mercadorias constantes do Anexo 05 do RICMS/PB e demais mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com previsão em Convênios, Protocolos e Decretos adquiridas no mercado nacional.*

***Parágrafo Único** - Fica a EMPRESA autorizada a informar ao fornecedor ou industrial fabricante sobre os termos do presente instrumento, recomendando-lhes consignar nas notas fiscais a expressão: “OPERAÇÃO DISPENSADA DA RETENÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONFORME REGIME ESPECIAL Nº 2015.01.00.00421”.*

***Clausula Oitava** - Para cálculo do ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA de que trata a cláusula anterior, tomar-se-á como base de cálculo do imposto, o montante formado pelo preço da mercadoria, acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, do frete e/ou carreto, seguros e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada à parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, da Taxa de Valor Agregado (TVA) definido no Anexo 05 do RICMS/PB, não sendo admitidos descontos condicionados ou não.*

§1º - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 2º - Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo será este preço.

§ 3º - Tratando-se de mercadoria cujo preço seja fixado através de Pauta Fiscal, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o preço nela estabelecido, caso seja superior ao valor estipulado no “caput” desta cláusula, acrescida da respectiva TVA, quando for o caso.

§ 4º - O preço da mercadoria de que trata o “caput” desta cláusula não poderá ser inferior ao valor de entrada do produto na EMPRESA.

***Clausula Nona** – Para apuração do ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA será concedido crédito presumido de ICMS ao valor do ICMS NORMAL e do ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, de forma que a carga tributária da operação corresponda a:*

I - 4% (quatro por cento) para os demais produtos com alíquota interna de 17% (dezessete por cento);



II - 10% (dez por cento) para os produtos com alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento).

§ 1º - A EMPRESA fará constar na nota fiscal de saída, no campo "Informações Complementares", a indicação de que o imposto foi recolhido através do regime de substituição tributária.

§ 2º - Ocorrendo saída de mercadorias de que trata a cláusula sétima, através de transferências internas para Empresas do mesmo Grupo não detentoras de Termo de Acordo de Regime Especial – TARE, ou destinadas a adquirentes que não estejam regularmente inscritos no cadastro de contribuintes do ICMS, a EMPRESA deverá complementar a carga tributária do respectivo ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, que corresponderá ao recolhimento adicional de 4% (quatro por cento) do valor da respectiva saída, a ser recolhido em DAR separado, com código de receita 1132 (ICMS ST – COMPLEMENTO TARE)

Constatada a infração, foi lavrado auto de infração com fundamento nos art. 395, c/c, art. 396, art. 397, III, e, art. 399, II, "b", c/fulcro no art. 391, I, e §4º, do RICMS/PB. Senão veja-se:

"Art. 395. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) valor da operação ou prestação própria realizada pelo sujeito passivo por substituição ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete, impostos e outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes ou tomadores de serviço não sendo admitidos descontos condicionados ou não;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

Art. 396. A apuração do imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição far-se-á da seguinte maneira:

I - à base de cálculo obtida na forma do artigo anterior, aplicar a alíquota vigente para as operações internas;

II - deduzir do valor encontrado, o imposto devido pelo próprio contribuinte na respectiva operação.

§ 1º Nas operações internas realizadas por estabelecimento atacadista, distribuidor ou depósito, com os produtos constantes no Anexo 05, a substituição tributária caberá ao remetente, exceto nos casos em que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

Art. 397. O recolhimento do imposto devido por contribuintes que realizem operações sujeitas à substituição tributária far-se-á nas seguintes formas:

(...)

III - nas saídas internas promovidas por estabelecimentos industriais, atacadistas, depósitos, filiais ou distribuidores autorizados, através do DAR, modelo 1, acompanhado de listagem de ICMS retido, que terão as mesmas indicações e destinação previstas nas alíneas "a" e "b", do inciso II.

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

(...)



II - até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador:

a) nas operações procedentes de outra unidade da Federação, sem retenção antecipada, destinadas a contribuintes que possuam Regime Especial concedido pelo Secretário de Estado da Receita;

b) nas operações internas com retenção, promovidas por estabelecimento industrial, comércio atacadista, distribuidor e/ou depósito;" (RICMS/PB)

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);

(...)

§ 4º O sujeito passivo por substituição sub-roga-se em todas as obrigações do contribuinte substituído, relativamente às operações internas.

Aos fatos foi aplicada a multa prevista no art. 82, V, "g", da Lei nº 6.379/96.

In *verbis*:

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

V - de 100% (cem por cento):

g) aos que deixarem de reter, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e/ou de recolher, nesta condição, o imposto retido na fonte;

Diante dessa acusação, a Impugnante afirma que durante a fiscalização no procedimento de renovação do TARE, houve pedido de parcelamento com confissão de dívida de ST e diferenças de TARE, após revisão dos valores pela contabilidade da empresa, de modo que acostamos ao presente petítório os cálculos atualizados de acordo com todo o apontado pela fiscalização, assim como comprovação do protocolo do parcelamento realizado e respectivo pagamento, sendo sanada a irregularidade apontada.

A i. Julgadora *a quo* analisando o caderno processual, fez a constatação de que os períodos sob os quais operou a confissão de débito não coincidem com os períodos autuados de falta de recolhimento do ICMS substituição tributária, que são de 11/2016 a 12/2017.

Em sede de Recurso, novamente a empresa pugna pelo reconhecimento desse parcelamento como forma de quitar o débito autuado. Todavia, a planilha de confissão de dívidas exibida no recurso, como também na impugnação, mostram a confissão de dívidas dos períodos de 4/2017, 10/2017 e 12/2017 e 1/2018 a 12/2020 não tendo a Recorrente feito a relação precisa dessas confissões com os lançamentos do auto de infração.

Ao consultar o sistema ATF, comprova-se que houve o oferecimento de confissão de dívidas por parte da recorrente com a observação declarada de: CONFISSAO DE DIVIDA REFERENTE A VALORES DO ICMS (DIFERENCA)



APURADO TARE, em 24 de agosto de 2021, nos valores de R\$ 66.307,20 e R\$ 81.095,61.

Em suma, não há elementos nos autos, nem informações no Sistema da ATF que vinculem a confissão de dívidas apresentada pela empresa com a ordem de serviços nº 93300008.12.00005550/2021-45 ou os lançamentos do presente auto de infração que permitam concluir pelo pagamento com a consequente extinção do crédito tributário.

Por fim, cabe ainda discorrer que a Cláusula Nona do TARE foi alterada de ofício pela SEFAZ mediante o Processo nº 0994302016-4 e Parecer nº 2016.01.00.00483, com base no Decreto nº 36.787/2016, ficando com a seguinte redação:

Cláusula Nona –[...] :

I –5% (cinco por cento) para os demais produtos com alíquota interna de 18% (dezoito por cento); (alterado)

II –13% (treze por cento) para os produtos com alíquota interna de 25%(vinte e cinco por cento). (alterado)

[...].

Cláusula Décima Oitava – *Nas operações beneficiadas por este Regime Especial, que destinarem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra Unidade da Federação, a Empresa fica dispensada do recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota, na parte que devido ao Estado da Paraíba, de que trata a emenda Constitucional nº 87/2015, e o art. 31-C do RICMS/PB (acrescentado pelo Decreto nº 36.213/2015). (acrescentado)*

[...]

*De conformidade com a previsão legal contida no Art. 2º do Decreto nº 36.787/2016, os efeitos da presente alteração do Regime Especial, ora sugerida, terão suas eficácias retroativas a partir de **01.07.2016**, permanecendo em vigor todas as demais exigências contidas nos seus termos, podendo ser cassado ou alterado, a qualquer momento, bastando para tanto se mostrar inconveniente aos interesses da Fazenda Pública Estadual.*

Com base nessa alteração, a carga tributária passou de 4% (original) para 5%, gerando uma diferença que poderia ser objeto de complementação em primeira instância por meio de Termo Complementar de Infração, *ex vi* do art. 43, inciso I, da Lei 10.094/2013:

Art. 43. Quando, através de exames posteriores à lavratura do Auto de Infração, verificarem-se irregularidades, lavrar-se-á:

I - Termo Complementar de Infração, quando for constatada necessidade de complementação do crédito tributário, e não tiver sido proferida decisão de primeira instância;

II - Auto de Infração específico, quando já tiver sido proferida a decisão de primeira instância;

III - Termo de Sujeição Passiva, quando se constatar como responsável pela infração outra pessoa além da originalmente acusada.

§ 1º As hipóteses descritas nos incisos I e III deste artigo ensejam a reabertura do prazo de impugnação.

§ 2º Na hipótese do inciso III, deste artigo, a lavratura do referido termo ensejará anulação de todos os atos praticados anteriores à data da ciência pelos acusados.

Sendo assim, não tendo sido providenciado naquela instância a complementação, entendo que o valor originalmente lançado é devido, evitando a superveniente decadência do crédito tributário originalmente lançado em prejuízo da Fazenda Pública.

Por se tratar de diferenças de créditos tributários dos exercícios de 2016 e de 2017, ressalvo que o direito do Fisco em promover o lançamento complementar por auto de infração específico, encontra-se fulminado pela Decadência, tendo em vista ter escoado o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

2.2 FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL

A auditoria fiscal acusa o sujeito passivo de ter utilizado crédito indevido, pelo fato de ter calculado o benefício do crédito presumido de ICMS em desrespeito a Cláusula Quarta, combinado com a Cláusula Décima Primeira do TARE nº 2015.01.00.00421, a seguir transcritas:

***Cláusula Quarta** – Nas saídas efetuadas pela empresa, de produtos por ela revendidos, adquiridos no mercado nacional, fica concedido crédito presumido de ICMS, de forma que o imposto mensal a recolher resulte em uma carga tributaria de:*

I - 3% (três por cento) nas operações internas com produtos sujeitos à alíquota de 17% (dezessete por cento);

II - 5% (cinco por cento) nas operações internas com produtos sujeitos à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

III - 1% (um por cento) nas operações interestaduais.

Parágrafo Único - O crédito presumido de que trata esta cláusula corresponderá à diferença entre o valor do débito apurado sobre as saídas com as alíquotas de 17% (dezessete por cento), 25% (vinte e cinco por cento), 12% (doze por cento) ou 4% (quatro por cento), e o débito gerado sobre as respectivas saídas com aplicação dos percentuais de 3% (três por cento), 5% (cinco por cento) e 1% (um por cento), conforme o caso.

[...]

***Cláusula Décima Primeira** – A empresa poderá lançar como crédito em sua escrita fiscal, em cada período de apuração, o valor equivalente ao saldo devedor do imposto apurado em cada mês, relativo às operações de vendas de produtos da indústria de informática e automação por ela produzidas de forma que não haja saldo de ICMS a recolher.*

Consta da inicial que o presente auto de infração tem por fundamento a infringência ao art. 106, do RICMS/PB, combinado com as normas do TARE, supracitadas, e com fulcro no art. 82, V, 'h', da Lei nº 6.379/1996. Veja-se:



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

I – antecipadamente:

(...)

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

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

b) estabelecimentos produtores;

(...)

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;

(...)

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

V – de 100% (cem por cento):

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito; (g.n)

A Autuante instrui ainda os autos com um memorial descritivo nas fls. 46/47 no qual detalha cada procedimento realizado e a interpretação aplicada por ela ao lançamento tributário.

Em razões de mérito, a Recorrente alega que a acusação está viciada por uso das travas de 20% e 30% previstas na Cláusula Sexta do TARE, *infra*, quando inaplicável. Afirma que a planilha que recebeu durante o procedimento de fiscalização fazia menção à utilização de travas de 20% e 30% e apresenta uma planilha na qual procura demonstrar sua tese nas fls. 193/198.

Cláusula Sexta - O disposto nos incisos I, II, e III da cláusula quarta não se aplica nas operações:

I - internas, com os produtos relacionados no Anexo 05 do RICMS e demais mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com previsão em Convênios ou Protocolos;

II - internas, de saídas por transferência para empresa pertencente ao mesmo grupo empresarial, sobre o montante mensal que ultrapassar 40% (quarenta por cento) do valor das saídas;



III - internas, de vendas para estabelecimentos varejistas, sobre o montante individual mensal que ultrapassar 20% (vinte por cento) do valor das saídas;

IV - internas, de vendas para estabelecimentos atacadistas ou industriais, sobre o montante individual mensal que ultrapassar 30% (trinta por cento) do valor das saídas;

V - de saídas por devolução de mercadorias, caso em que será permitida a compensação do crédito fiscal correspondente à entrada;

VI - de vendas através de ECF;

VII - nas saídas de ativo fixo

Importante consignar que nas informações prestadas no memorial descritivo do auto de infração, a Autuante deixou bem claro que fez o levantamento para verificar se caberia ou não a limitação dos créditos decorrentes das saídas para varejo, atacado e indústria, mas que não as utilizou, porque não foram atingidos os limites pactuados. Dessa forma, a menção aos limites em campos das planilhas fiscalizatórias, não indicam abatimentos de valores, mas análise dos limites ainda na fase investigativa. A planilha anexada pela defesa não traz a convicção de que houve abatimento de 20% e 30% como afirma, de forma que rejeito tais apontamentos defensivos, porque não confirmados. Assim se manifestou a Autoridade Fiscal sobre essa matéria:

“A recomposição do crédito presumido dos exercícios de 2017, 2018, 2019 e 2020 com dados do Registro de Saídas de sua Escrita Fiscal Digital-EFD foi realizado da seguinte forma: Constatamos que não foi necessário a imposição da limitação de 20% do valor das saídas para estabelecimentos varejistas e nem de 30% do valor das saídas para estabelecimentos atacadistas ou industriais, haja vista que nenhum contribuinte ultrapassou esses limites. Abaixo reproduzimos os dispositivos:”

Devo ainda informar que ao analisar os demonstrativos das fls. 18/21, ou seja, do cálculo do crédito presumido do varejo, atacado e indústria e de saídas interestaduais e sem CCICMS, observo que a auditoria respeitou o Parágrafo Único, da Cláusula Quarta na sua redação original⁵, não realizando qualquer operação de abatimento ou redução de crédito, por aplicação de travas, como afirma a Recorrente.

A planilha anexada pela Recorrente que afirma ter recebido durante a fase inquisitória do procedimento, apresenta informações da NFe, e uma coluna com cálculo de 20% do valor da nota fiscal. Como exemplo, para a NFe nº 108381, no valor total de R\$ 653,35, existe a coluna com o valor de R\$ 130,63. Com base nesse campo dessa planilha, a recorrente traz a ilação de que na auditoria, de fato, houve uma glosa na forma da Cláusula Sexta do TARE.

Nada obstante, nas planilhas contidas no auto de infração, denominadas de **DEMONSTRATIVO VALOR DO CRÉDITO PRESUMIDO VAREJO** e

5 Cláusula quarta. (...) Parágrafo Único - O crédito presumido de que trata esta cláusula corresponderá à diferença entre o valor do débito apurado sobre as saídas com as alíquotas de 17% (dezesete por cento), 25% (vinte e cinco por cento), 12% (doze por cento) ou 4% (quatro por cento), e o débito gerado sobre as respectivas saídas com aplicação dos percentuais de 3% (três por cento), 5% (cinco por cento) e 1% (um por cento), conforme o caso.



DEMONSTRATIVO VALOR DO CRÉDITO PRESUMIDO ATACADO/INDÚSTRIA não há qualquer referência ao uso de glosa do valor que excedeu 20% (vinte por cento) do valor das saídas. E isso ocorreu porque, de fato, nessa auditoria não restou constatado tal valor de saídas excedentes, nem para varejistas, nem para estabelecimentos atacadistas ou industriais, como afirmou a i. Auditora.

Veja-se, de forma analítica que para a NFe 108381 impugnada, o total do crédito presumido de abril de 2019 na planilha contida nos autos, das fls. 18 foi de R\$ 98,01, que corresponde ao cálculo previsto no Parágrafo Único, da Cláusula Quarta na redação original, levando à carga tributária para esse documento fiscal de 3% do valor, ou seja, R\$ 19,59. Somado-se ao crédito das demais notas fiscais do período de abril e tendo sido levado à planilha sintética das fls. 45, fica certo que o crédito presumido do varejo foi tomado sem a trava de 20%.

As informações da NFe 108381 estão resumidamente dispostas assim na planilha da acusação:

NOTA FISCAL	DATA	CFOP	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA	BASE DE CÁLCULO	ICMS NFE BC VAREJO	REDUZ VAREJO	ICMS 18% VAREJO	VLR CREDITO PRESUMIDO VAREJO
108381	01/04/2019	5101	Venda de produção do estabelecimento	18	R\$ 653,35	R\$ 117,60	R\$ 108,85	R\$ 19,59	R\$ 98,01

Noutra vertente, a Recorrente aduz que a Julgadora incorreu em patente equívoco quando, ao tratar do TARE, especificamente em sua “Cláusula Quarta”, deixa de aplicar as operações com “Alíquota de 7%”, que na verdade se trata de redução da base de cálculo insculpida no cap. III do RICMS, refletindo a assertiva não escoreita apresentada pela Autoridade Fiscal, em seu Memorial Descritivo.

Com todas as vênias, mas discordo de que a Julgadora Singular, bem como a Autoridade Fiscal tenham se equivocado quanto a questão da redução da base de cálculo. A hipótese ventilada pela defesa é aquela prevista no art. 30, inciso III do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 30. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações seguintes, de tal forma que a carga tributária resulte nos percentuais abaixo indicados:

(...)

III - 7% (sete por cento), nas operações com programas para computadores, em meio magnético ou ótico (disquete ou CD Rom) (Convênio ICMS 84/96);

Antes de aprofundar a argumentação, é preciso destacar que a alíquota e a base de cálculo são elementos quantificadores do ICMS que guardam suas particularidades. Assim, as alíquotas do ICMS estão discriminadas no art. 11 do RICMS/PB, que assim discorre:

DOS ELEMENTOS QUANTIFICADORES Seção I Das Alíquotas

Art. 11. As alíquotas do imposto são as seguintes:

I - 17% (dezessete por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;



Nova redação dada ao inciso I do “caput” do art. 11 pela alínea “a” do inciso I do art. 11 da Lei nº 10.507/15 – DOE DE 19.09.15. OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

I - 18% (dezoito por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;

II - 12% (doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a contribuintes do imposto;

Nova redação dada ao inciso II do “caput” do art. 11 pela alínea “a” do inciso I do art. 11 da Lei nº 10.507/15 – DOE DE 19.09.15. OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

II - 12% (doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a contribuintes ou não do imposto;

III - 13% (treze por cento), nas operações de exportação de mercadorias e nas prestações de serviços de comunicação para o exterior;

IV - 25% (vinte e cinco por cento), nas operações internas realizadas com os seguintes produtos:

Revogada a alínea “a” do inciso IV do “caput” do art. 11 pelo inciso I do art. 2º da Lei nº 10.544/15 – DOE DE 30.10.15. OBS: efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2016.

a) fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria;

b) aparelhos ultraleves e asas-delta;

c) embarcações esportivas;

d) automóveis importados do exterior;

e) armas e munições;

f) bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana;

g) gasolina, álcool anidro e hidratado, para fins combustíveis;

Nova redação dada à alínea “g” do inciso IV do art. 11 pelo art. 1º da Lei nº 7.598/04 (DOE de 29.06.04).

Revogada a alínea “g” do inciso IV do “caput” do art. 11 pela alínea “a” do inciso III do art. 11 da Lei nº 10.507/15 – DOE DE 19.09.15. OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

g) gasolina, álcool anidro e hidratado para qualquer fim.

V - 25% (vinte e cinco por cento), nas prestações de serviços de telecomunicação;

Nova redação dada ao inciso V do art. 11 pelo art. 1º da Lei nº 7.334/03 (DOE de 30.04.03).

V - 25% (vinte e cinco por cento), nas prestações de serviços de comunicação;

Nova redação dada ao inciso V do art. 11 pelo art. 1º da Lei nº 7.598/04 (DOE de 29.06.04).

V - 28% (vinte e oito por cento), nas prestações de serviços de comunicação;

Acrescentado o inciso VI ao art. 11 pelo art. 1º da Lei nº 6.573/97 (DOE de 19.12.97).



VI - 20% (vinte por cento), no fornecimento de energia elétrica para consumo acima da faixa de 100 (cem) quilowatts/hora mensais.

VI - no fornecimento de energia elétrica:

a) 17% (dezesete por cento) para consumo mensal acima da faixa de 30 (trinta) quilowatts/hora até a faixa de 100 (cem) quilowatts/hora; Nova redação dada ao inciso VI do art. 11 pelo art. 1º da Lei nº 7.598/04 (DOE de 29.06.04).

b) 20% (vinte por cento) para consumo mensal acima da faixa de 100 (cem) quilowatts/hora até a faixa de 300 (trezentos) quilowatts/hora;

c) 25% (vinte cinco por cento) para consumo mensal acima da faixa de 300 (trezentos) quilowatts/hora;

Nova redação dada ao inciso VI do art. 11 pelo art. 1º da Lei nº 9.933/12 (DOE de 15.12.12). Efeitos a partir de 18.03.2013

VI - 25% (vinte cinco por cento) no fornecimento de energia elétrica para consumo mensal acima da faixa de 50 (cinquenta) quilowatts/hora;

Nova redação dada ao inciso VI do “caput” do art. 11 pela alínea “a” do inciso I do art. 2º da Lei nº 11.247/18 – DOE de 14.12.18. OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019.

VI - 25% (vinte cinco por cento) no fornecimento de energia elétrica;

Acrescentado o inciso VII ao art. 11 pelo art. 1º da Lei nº 9.883/12 (DOE de 20.09.12). Efeitos a partir de 01.01.2013

VII – 4% (quatro por cento), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

Nova redação dada ao inciso VII do “caput” do art. 11 pela alínea “a” do inciso I do art. 11 da Lei nº 10.507/15 – DOE DE 19.09.15. OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

VII - 4% (quatro por cento), nas operações interestaduais que destinem bens e mercadorias importados do exterior a contribuintes ou não do imposto;

Acrescido o inciso VIII ao “caput” do art. 11 pela alínea “c” do inciso II do art. 11 da Lei nº 10.507/15 – DOE DE 19.09.15. OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

VIII - 23% (vinte e três por cento), nas operações internas realizadas com álcool anidro e hidratado para qualquer fim;

Acrescido o inciso IX ao “caput” do art. 11 pela alínea “c” do inciso II do art. 11 da Lei nº 10.507/15 – DOE DE 19.09.15. OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

IX - 27% (vinte e sete por cento), nas operações internas realizadas com gasolina;

Acrescentado o inciso X ao “caput” do art. 11 pelo inciso I do art. 1º da Lei nº 10.544/15 – DOE DE 30.10.15. OBS: efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2016.

X - 35% (trinta e cinco por cento), nas operações internas realizadas com fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria.

Nova redação dada ao inciso X do “caput” do art. 11 pelo art. 5º da Medida Provisória nº 248/16 - DOE de 01.12.16. Republicada por incorreção no



DOE de 02.12.16 (esta Medida Provisória foi alterada pela Medida Provisória nº 250/17- DOE de 14.01.17).

OBS: A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 248/16 FOI CONVERTIDA NA LEI Nº 10.860/17 – DOE de 24.03.17.

X - 29% (vinte e nove por cento), nas operações internas realizadas com fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria.

Dessa forma, é certo que não existe alíquota do ICMS de 7% nas operações internas. O art. 30, inciso III disciplina a redução da base de cálculo do ICMS, de tal forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento), nas operações com programas para computadores, em meio magnético ou ótico (disquete ou CD).

Assim, é importante diferenciar percentual no contexto da carga tributária para fins de redução da base de cálculo, da alíquota do imposto que está disciplinada no art. 11 supra, de forma que, *data venia*, a Recorrente está usando um argumento com interpretação legal inadequada.

Dessarte, o TARE jamais poderia dispor sobre a alíquota de 7% nas operações internas, porque inexistente.

De fato, como norma geral, as operações com programas para computadores, em meio magnético ou ótico (disquete ou CD) estão no campo de incidência da redução de base de cálculo. Nesse caso, porém, estaria submetida a uma carga tributária no percentual de 7% (sete por cento).

Nessa linha, o TARE traz uma norma mais favorável ao sujeito passivo, verdadeiramente norma especial, ao estabelecer na Cláusula Quarta na redação original que nas saídas efetuadas pela empresa, de produtos por ela revendidos, adquiridos no mercado nacional, fica concedido crédito presumido de ICMS, de forma que o imposto mensal a recolher resulte em uma carga tributária de 3% (três por cento) nas operações internas com produtos sujeitos à alíquota de 17% (dezessete por cento); 5% (cinco por cento) nas operações internas com produtos sujeitos à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento); 1% (um por cento) nas operações interestaduais.

Assim, na forma do TARE, a carga tributária em qualquer situação acima será menor do que 7%, mas em razão do crédito presumido. Deve ser esclarecido que a interpretação dada pela Recorrente não pode ser acolhida, visto que a carga tributária do imposto deve ser disciplinada de forma única, e havendo norma no TARE que disciplina a carga tributária, ela deve ser aplicada, mormente o princípio da especialidade.

Quanto ao suposto pagamento de valores contidos nesse auto de infração, reitero a posição tomada quando da análise da acusação anterior de que não há elementos nos autos, nem informações no Sistema da ATF que vinculem a confissão de dívidas apresentada pela empresa com a ordem de serviços nº 93300008.12.00005550/2021-45 ou os lançamentos dessa acusação, que permitam concluir pelo pagamento com a consequente extinção parcial do crédito tributário.

Por fim, cabe ainda discorrer que a Cláusula Quarta do TARE foi alterada de ofício pela SEFAZ mediante o Processo nº 0994302016-4 e Parecer nº



2016.01.00.00483, com base no Decreto nº 36.787/2016, ficando com a seguinte redação:

[...].

Cláusula Quarta –[...]:

I –4% (quatro por cento) nas operações internas com produtos sujeitos à alíquota de 18% (dezoito por cento); (alterado)

[...].

Parágrafo Único -O crédito presumido de que trata esta cláusula corresponderá a diferença entre o valor de débito apurado sobre as saídas com as alíquotas de 18% (dezoito por cento), 25% (vinte e cinco por cento), 12% (doze por cento) ou 4% (quatro por cento), e o débito gerado sobre as respectivas saídas com aplicação dos percentuais de 4% (quatro por cento), 5% (cinco por cento) e 1% (um por cento), conforme o caso.(alterado)

Com base nessa alteração, a carga tributária nas operações internas com produtos sujeitos à alíquota de 18% passou de 3% (original) para 4%, gerando uma diferença que poderia ser objeto de complementação em primeira instância por meio de Termo Complementar de Infração, *ex vi* do art. 43, inciso I, da Lei 10.094/2013, supramencionado.

Sendo assim, não tendo sido providenciado naquela instância a complementação, entendo que o valor originalmente lançado é devido, evitando a superveniente decadência do crédito tributário originalmente lançado em prejuízo da Fazenda Pública.

Ressalvo ainda o direito do Fisco em promover o lançamento complementar por auto de infração específico, desde que tal providência seja determinada no prazo do §4º do art. 150 do CTN⁶, por se tratar de créditos indevidos escriturados incorretamente pelo sujeito passivo, para os fatos geradores não decaídos.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento*, para alterar de ofício quanto aos valores a decisão singular, e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002841/2021-21, lavrado em 20 de dezembro de 2021 contra a pessoa jurídica EMPRESA SULAMERICANA DE TECNOLOGIA INDUSTRIA E COMERCIO EIRELI, inscrição estadual nº 16.148.671-1, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no valor de **R\$ 2.555.991,4 (dois milhões, quinhentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e noventa e um reais e quarenta centavos)**, sendo R\$ 1.277.995,70 (um milhão, duzentos e setenta e sete mil,

⁶Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito salvo se comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação.



novecentos e noventa e cinco reais e setenta centavos) de ICMS, por infringência aos art. 395, c/c, art. 396, art. 397, III, e, art. 399, II, "b", c/fulcro no art. 391, I, e §4º; e art. 106, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97 e R\$ 1.277.995,70 (um milhão, duzentos e setenta e sete mil, novecentos e noventa e cinco reais e setenta centavos), a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, "g" e "h", da Lei nº 6.379/96.

Cancelo por indevido o crédito tributário da infração de falta de recolhimento do ICMS – substituição tributária (saídas internas) do período de novembro de 2016, no valor total de **R\$ 1.816,48 (um mil, oitocentos e dezesseis reais e quarenta e oito centavos)**, sendo R\$ 908,24 (novecentos e oito reais e vinte e quatro centavos) de ICMS e R\$ 908,24 (novecentos e oito reais e vinte e quatro centavos) multa por infração, uma vez que alcançada pela decadência.

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

Ressalvo ainda o direito do Fisco em promover o lançamento complementar por auto de infração específico, desde que tal providência seja determinada no prazo do §4º do art. 150 do CTN, para os fatos geradores não decaídos.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 26 de setembro de 2023.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator