



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

Processo nº 105.409.2011-8

Acórdão nº 081/2016

Recursos HIE/VOL/CRF-651/2014

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

1ª Recorrida : TIM NORDESTE S/A.

2ª Recorrente: TIM NORDESTE S/A.

2ª Recorrida : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE.

Autuante: ANÍSIO C. COSTA NETO E WALDIR G. FERREIRA

Relator: CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

CRÉDITO INEXISTENTE. APROPRIAÇÃO SEM COMPROVAÇÃO DE AMPARO DOCUMENTAL. DECADÊNCIA PARCIAL. COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE DE UMA PARTE DOS CRÉDITOS FISCAIS UTILIZADOS. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO RETROATIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERARQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- É alcançada pela decadência parte do crédito tributário cujo lançamento se efetuou após o prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º, do CTN.
- Reputa-se devido pagamento do ICMS decorrente da apropriação de créditos inexistentes, porque efetuada sem amparo documental, exceto no que toca a uma parte do lançamento que incluiu créditos de ICMS – Garantido, cuja apropriação se fez diante do pagamento em duplicidade confirmado pela Fiscalização. Mantida a exação quanto ao remanescente, em face da falta de comprovação da regularidade na utilização dos respectivos créditos fiscais.
- A responsabilidade tributária abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pela incorporadora.
- Redução do valor da penalidade por força de lei posterior mais benigna.

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

Relatório

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos **Recursos Hierárquico**, por regular, e **Voluntário**, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença prolatada na instância singular, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000361/2011-54**, lavrado em 1º de agosto de 2011, contra a empresa acima identificada, **TIM NORDESTE S/A.**, inscrita no CICCIMS–PB, sob o nº 16.125.457-8, e com CNPJ nº 01.009.686/0083-90, e declarar devido o ICMS no valor de **R\$ 281.043,90** (duzentos e oitenta e um mil, quarenta e três reais e noventa centavos), por infração aos artigos 72 e 73, c/c o art. 77 do

RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 281.043,90** (duzentos e oitenta e um mil, quarenta e três reais e noventa centavos), nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo o total de **R\$ 562.087,80** (quinhentos e sessenta e dois mil, oitenta e sete reais e oitenta centavos).

Ao mesmo tempo, cancelo, por indevido, o montante de R\$ 504.718,95, sendo R\$ 74.558,35 de ICMS e R\$ 430.160,60 de multa por infração, pelos motivos acima expendidos.

Intimações necessárias devem incluir a remessa para o endereço indicado na fl. 39, nos autos, além das ordinariamente efetuadas.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 23 de março de 2016.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima

Cons^a. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante

Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, PEDRO HENRIQUE BARBOSA DE AGUIAR, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO, ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO e FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.

Assessora Jurídica

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

1ª Recorrida : TIM NORDESTE S/A.

2ª Recorrente: TIM NORDESTE S/A.

2ª Recorrida : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE.

Autuante: ANÍSIO C. COSTA NETO E WALDIR G. FERREIRA

Relator: CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

CRÉDITO INEXISTENTE. APROPRIAÇÃO SEM COMPROVAÇÃO DE AMPARO DOCUMENTAL. DECADÊNCIA PARCIAL. COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE DE UMA PARTE DOS CRÉDITOS FISCAIS UTILIZADOS. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO RETROATIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERARQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- É alcançada pela decadência parte do crédito tributário cujo lançamento se efetuou após o prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

- Reputa-se devido pagamento do ICMS decorrente da apropriação de créditos inexistentes, porque efetuada sem amparo documental, exceto no que toca a uma parte do lançamento que incluiu créditos de ICMS – Garantido, cuja apropriação se fez diante do pagamento em duplicidade confirmado pela Fiscalização. Mantida a exação quanto ao remanescente, em face da falta de comprovação da regularidade na utilização dos respectivos créditos fiscais.

- A responsabilidade tributária abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pela incorporadora.

- Redução do valor da penalidade por força de lei posterior mais benigna.

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

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os Recursos **HIERÁRQUICO** e **VOLUNTÁRIO** interpostos contra a decisão monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000361/2011-54, lavrado em 01 de agosto de 2011, onde a empresa acima identificada, TIM NORDESTE S/A., é acusada da seguinte irregularidade:

- *“CRÉDITO INEXISTENTE. Contrariando dispositivos legais, o contribuinte utilizou crédito(s) de ICMS sem amparo documental, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual”.*

Em nota explicativa, a fiscalização acrescenta:

“A empresa se creditou de ICMS nos livros Registro de Entradas (aquisições internas e interestaduais) e Registro de Apuração do ICMS (parcela crédito CIAP e estornos de créditos) sem amparo documental. A Fiscalização intimou a empresa diversas vezes a apresentar a documentação correspondente (notas fiscais de entradas de mercadorias, CIAP e notas fiscais de ativo permanente) sem obter êxito”.

Segundo o entendimento acima, os autuantes constituíram o crédito tributário na quantia de R\$ 1.066.806,75, sendo, R\$ 355.602,25 de ICMS, por infringência aos arts. 72 e 73, c/c o art. 77, todos do RICMS/PB, e R\$ 711.204,50 de multa por infração, com fundamento no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96. A irregularidade teria ocorrido no período de janeiro/2006 a agosto/2008, conforme assentamento na própria peça acusatória.

Documentos instrutórios constam anexados às fls. 05/15 (procuração notarial, demonstrativos do procedimento fiscal de detecção da falta, notificações fiscais, Termo de Início de Fiscalização, cópia do Auto de Infração de Estabelecimento nº 185/2011-50).

Regularmente cientificada da lavratura do auto infracional, em 4/8/2011, conforme atesta o comprovante de ciência e entrega da 1ª da via do auto infracional, assinado por seu receptor, em

4/5/2011, a autuada apresenta defesa tempestiva, às fls. 18/39, representada por advogado regularmente constituído, nos termos do instrumento procuratório de fls. 43/46, alegando, inicialmente, a decadência dos créditos tributários relativos ao período de 1º de janeiro a 5 (cinco) de agosto de 2006, ao fundamento no art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, maneja a tese da regularidade da apropriação de créditos fiscais, posto que efetuados com observância do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, e argumenta que, em face do art. 132 do CTN, não há possibilidade da aplicação da penalidade inserta no auto infracional, posto que muitos dos débitos exigidos decorrem de supostas infrações cometidas pela autuada, TIM Nordeste S/A., que em 30/12/2009 foi incorporada pela TIM Celular S/A., a qual na qualidade de incorporadora responderia apenas pelos tributos devidos pela sociedade incorporada, não havendo responsabilidade em relação às penalidades aplicadas posteriormente a essa data e que sejam decorrentes de infrações por aquela, praticadas.

Com essas razões, entende que não há como subsistir o lançamento compulsório, em face do aproveitamento dos créditos do ICMS em absoluta atenção à legislação aplicável.

Sucessivamente, argúi a ocorrência de confisco da multa por infração cominada, em face do que, requer o afastamento da penalidade.

Por fim, solicita o cancelamento dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos até 5/8/2006, porquanto teriam sido fulminados pela decadência, na forma do art. 156. V, do CTN, bem como pugna pela improcedência do auto infracional e pelo cancelamento da punibilidade aplicada, em face do disposto no art. 132 do CTN, diante da sucessão por incorporação, ocorrida em 30/12/2009, e ainda, por se tratar de multa eminentemente confiscatória e informa que o endereço profissional dos advogados que a representam.

Acosta documentos às fls. 41/58.

Mediante a peça contestatória, de fls. 61/73, os autuantes confirmam acusação inicial e observam que, em relação à decadência há decisões do STJ que conferem aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, aos casos de creditamento indevido do ICMS.

Informam, ainda, que em várias oportunidades notificaram a empresa para apresentar documentos capazes de respaldar os lançamentos realizados nos seus livros, o que não surtiu efeito, porém.

Adiante, contrapondo-se ao argumento defensivo de impossibilidade da aplicação de sanção por força de sucessão por incorporação pela TIM Celular S/A., arguem que o pretense erro na identificação do sujeito passivo se deu por omissão da própria empresa que não atualizou seus

dados cadastrais nesta Secretaria de Estado da Receita, o que, por si só, constitui infração por descumprimento da respectiva obrigação acessória pelo sujeito passivo.

Refutam, ainda, o argumento de confisco da penalidade sugerida pedem a manutenção do feito fiscal.

Conclusos os autos à Gerência de Julgamento de Processos Fiscais, após a informação de não haver reincidência (fls. 75), estes foram distribuídos à Julgadora Fiscal, Gílvia Dantas Macedo, que declinou o seu entendimento pela procedência parcial do auto de infração, ao excluir da exigência fiscal os créditos tributários correspondentes ao período de janeiro a julho de 2006, ao fundamento de que estes foram fulminados pela decadência do direito de o Estado efetuar o lançamento, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Diante do que o crédito tributário remanesceu ao montante de R\$ 862.240,14, sendo R\$ 287.413,38 de ICMS e R\$ 574.826,76 de multa por infração, conforme a sentença exarada às fls. 78/89.

Promovida a ciência da decisão singular (documentos de fls. 95, 96 e 97), seguiu-se a interposição de recurso hierárquico, sendo os autos encaminhados aos autuantes para apresentarem contrarrazões, ocasião em que manifestam inconformismo com a decisão “*a quo*”, na parte em que esta concluiu pela extinção dos créditos tributários relativos ao período de janeiro a julho/2006, por te-los considerado atingidos pela decadência, na conformidade do art. 150, § 4º, do CTN.

Nessa senda, alegam que o caso não requer aplicação do referido instituto de direito tributário.

Por último, após várias considerações de ordem jurídica, pedem a manutenção da ação fiscal, nos moldes em que originalmente apresentada.

Sem interposição de recurso voluntário e, mediante remessa oficial dos autos a esta Corte Julgadora, estes me foram distribuídos, segundo critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento, ocasião em que esta instância “*ad quem*”, acolhendo o voto da minha relatoria, exarado nas fls. 115/126, reformou a decisão monocrática, declarando a PROCEDÊNCIA do lançamento de ofício em tela e prolatou o Acórdão nº 328/2012 (fl. 114). Diante do que, o crédito tributário considerado devido se compunha dos valores originais do auto infracional.

Notificada da decisão “*ad quem*”, mediante os Avisos de Recebimento, de fls. 129 e 130, a autuada interpôs Embargos de Declaração, às fls. 131 a 142, a que se deu provimento com efeitos modificativos, deferindo-se a preliminar de nulidade do Acórdão nº 328/2012, suscitada pela embargante ao fundamento da existência de premissa fática equivocada, consistente na circunstância de que a análise do aresto refutado se ateve apenas ao Recurso Hierárquico devido a uma falha na intimação da autuada sobre a decisão “*a quo*”, que a teria impedido de tomar

conhecimento do referido decisório e impossibilitado o seu direito de recorrer.

Declarada a nulidade da decisão “ad quem” e determinado o recebimento do Recurso Voluntário interposto pela embargante, conforme atesta o Acórdão de fls. 159 e 160, que acolheu à unanimidade o voto de minha relatoria, exarado às fls. 161 a 165, após a publicação do decisório deu-se juntada à peça base do mencionado Recurso Voluntário, às fls. 167 a 189, onde a recorrente, representada por advogados habilitados nos autos, segundo os instrumentos procuratórios de fls. 43 a 46, reitera, inicialmente, os argumentos sobre a decadência dos créditos tributários referentes ao período de janeiro a agosto de 2006, matéria que havia sido aduzida por via dos embargos declaratórios manejados, ao fundamento do art. 150, § 4º do CTN, em face do que pleiteia a improcedência do correspondente lançamento de ofício.

Sob o contexto da questão de fundo da causa, alega fatos que, em síntese, consistem no seguinte:

ENTRADAS – OPERAÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO

- com base nas notas fiscais emitidas para registrar a entrada de mercadorias em seu estabelecimento, foi realizada a escrituração do competente livro Registro de Entradas, cabendo esclarecer que os créditos de ICMS, ali registrados, são refletidos diretamente no livro Apuração do ICMS, no qual há a consignação da compensação desses créditos com débitos do imposto estadual apurados no período;

- é evidente que a simples análise do Registro de Entradas e do livro Registro de Apuração do ICMS já se revela suficiente para comprovação da legitimidade do aproveitamento dos créditos do imposto estadual por parte da recorrente;

- releva notar que parte dos créditos utilizados decorre de operações de entrada de mercadorias relacionadas a devoluções de produtos anteriormente vendidos a clientes da recorrente, isto porque, ao emitir a nota fiscal para registro da entrada dessas mercadorias que foram objeto de devolução, a recorrente, equivocadamente, realizou o destaque do imposto, e para evitar o recolhimento em duplicidade, considerando que tais operações geram, na realidade, o direito ao crédito do imposto, conforme determina o art. 88, do RICMS/PB, a recorrente utilizou os créditos decorrentes dessas operações;

- dessa forma, resta comprovado o inequívoco direito da recorrente ao aproveitamento de créditos de ICMS relativos às operações de entradas de bens e mercadorias no seu estabelecimento.

ESTORNO DE DÉBITO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

- as principais mercadorias adquiridas pela recorrente estão sujeitas ao regime da Substituição Tributária;
- assim é que, com relação às mercadorias adquiridas pela recorrente, ou estas são diretamente fornecidas por empresas situadas em outras unidades da Federação ou, então, são fornecidas pelo estabelecimento principal da recorrente, situado em João Pessoa, de maneira que, ambos os casos, como tais mercadorias têm origem noutro Estado, o ICMS é recolhido por antecipação;
- não obstante, em alguns casos, a recorrente indevidamente destaca o imposto estadual nas notas fiscais de saída, o que gera reflexos no livro Registro de Saídas e no livro Apuração do ICMS, de modo que, para evitar o recolhimento em duplicidade do ICMS a recorrente realiza o estorno desses débitos mediante lançamento no Registro de Apuração do ICMS, como “Estorno de Débito ST”.

OUTROS CRÉDITOS – ICMS GARANTIDO

- os lançamentos realizados no LAICMS, a título de “Outros Créditos – ICMS Garantido” também têm relação com o recolhimento do ICMS por antecipação, nos termos do art. 390 do RICMS/PB;
- nesse caso, mesmo com o recolhimento antecipado do ICMS que recai sobre operações internas de circulação de mercadorias, a recorrente acaba por, erroneamente, recolher o imposto estadual quando realiza a saída dessas mercadorias e tal fato pode ser comprovado por meio das notas fiscais de saídas emitidas pela recorrente, nas quais se constata o destaque do ICMS;
- com o intuito de impedir o recolhimento em duplicidade dos débitos de ICMS a recorrente registra no aludido livro os créditos do imposto que foi pago duas vezes.

OUTROS CRÉDITOS – ANTECIPAÇÃO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

- os lançamentos realizados no LAICMS, a título de “Outros Créditos – Antecipação de Diferencial de Alíquota” também se destinam a evitar o recolhimento em duplicidade do imposto;

- por força do art. 390, § 1º do RICMS/PB, a recorrente acaba por recolher antecipadamente o ICMS que recai sobre a operação interestadual de bens destinados ao seu ativo permanente, apurado segundo o diferencial de alíquotas, de modo que, posteriormente, por equívoco, recolhe novamente esse mesmo débito do imposto estadual, razão pela qual o creditamento em questão revela-se adequado para coibir recolhimento em duplicidade;

- as notas fiscais apresentadas por amostragem pela recorrente confirmam todas as informações existentes no livro registro de Entradas e são mais que suficientes para demonstrar a maior parte do direito ao crédito do imposto.

PENALIDADE

- os débitos exigidos decorrem de supostas infrações cometidas pela TIM Nordeste S/A., sociedade que, em 30/12/2009, foi incorporada pela TIM Celular S/A., e, nesse contexto, considerando a disposição ínsita no art. 132 do CTN, dúvidas não restam quanto à impossibilidade de aplicação da penalidade prevista no art. 82, V, “a”, das Lei Estadual nº 6.379/96, para os fatos geradores ocorridos até à data da incorporação da TIM Nordeste S/A.

- sucessivamente, verifica-se a natureza confiscatória, a irrazoabilidade e a desproporcionalidade da multa imposta, na medida em que seu montante equivale ao dobro dos tributos alegadamente devidos.

- é evidente o caráter confiscatório da penalidade, de modo que sua cobrança deve ser afastada, por violação ao art. 150, IV da CF/88.

Com esses fundamentos, requer: a nulidade de todos os atos praticados após o julgamento de primeira instância, conforme amplamente demonstrado nos embargos de declaração anteriormente opostos; que seja reformada a decisão recorrida, de modo que sejam canceladas todas as exigências fiscais a título de principal, multa, juros e atualização monetária, na medida em que a recorrente aproveitou os créditos de ICM em absoluta observância ao princípio da não cumulatividade; sucessivamente, a penalidade aplicada deve ser cancelada, por força do disposto no art. 132 do CTN, diante da incorporação da TIM Nordeste S/A. e, ainda, por se tratar de multa confiscatória.

Por fim, acosta documentos às fls. 191 a 554

Às fls. 665 a 685, os autuantes apresentam contra-arrazado, Instados a contra-arrazoar, os autuantes

É o relatório.

V O T O

A denúncia formulada na peça vestibular versa sobre apropriação de crédito fiscal inexistente, tendo em vista a falta de amparo documental para lhe conferir regularidade. Tal irregularidade corresponderia ao período de 01/01/2006 31/08/2009 e teria acarretado falta de pagamento do ICMS.

Inicialmente, cumpre observar que o recurso da autuada atende ao requisito de tempestividade, haja vista ter sido interposto no prazo previsto no art. 77 da Lei nº 10.094/2013, via de consequência, impõe-se seu acolhimento.

Considerando os efeitos recurso de ofício, que submete à instância “ad quem” a apreciação de todas as questões decididas no juízo preliminar, passo ao exame da questão decadencial dos créditos tributários relacionados aos períodos de janeiro a julho/2006, ainda que não arguida no recurso voluntário.

MÉRITO

1 - DECADÊNCIA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES AO PERÍODO DE JANEIRO ATÉ JULHO DE 2006.

Como se sabe, 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 artigo 173, I, da do referido diploma legal, cuja redação foi recepcionada pela legislação tributária estadual, consoante se infere da norma constante no artigo 23 da Lei nº 10.094/2013, infra:

Art. 23. *O direito de constituir o crédito tributário **extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.***

Por outro lado, a espécie tributária do ICMS se caracteriza por ser um imposto atrelado ao lançamento por homologação, segundo o qual cumpre ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, conforme a dicção do art. 150, § 4º do CTN, *verbis*:

Art. 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 prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.***

Assim, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, apura, informa e paga a parcela correspondente à obrigação tributária, que posteriormente deve ser aferida pelo Fisco.

Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita, pelo decurso do prazo legal (art. 150, § 4º, do CTN, acima transcrito).

Ainda na esteira do CTN, a legislação estadual da Paraíba, considerando que, com a entrega da declaração pelo sujeito passivo ao Fisco este detém as informações prestadas pelo contribuinte, adotou, através da Lei nº 10.094/2013, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador, nos casos em que o contribuinte tenha realizado a entrega da declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou recolhido o imposto a menor

do que o declarado, conforme prevê o art. 22, § 3º, que abaixo reproduzo:

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.).*

Como se observa, tanto o art. 150, § 4º do CTN, como o art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, remetem à data de ocorrência do fato gerador a contagem do lustro decadencial, repise-se, em caso de entrega de declaração de informações fiscais à Fazenda Estadual ou de recolhimento a menor do que o declarado.

Passado este prazo, sem qualquer providência por parte da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, perecendo o direito do Fisco de constituir o crédito tributário por meio de lançamento de ofício, exceto se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Logo, caso o sujeito passivo registre incorretamente o débito do imposto ou apure de forma indevida o montante a pagar, tem o Fisco o prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para lançar de ofício a diferença porventura verificada, conforme dispõe os artigos 150, § 4º, do CTN e. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, não cabendo, a meu ver, outra interpretação para deslocamento desse marco.

Não se perca de vista que, não havendo antecipação do pagamento nem a entrega da declaração, a diferença encontrada deve ser providenciada pela Fazenda Estadual, através de lançamento de ofício, nessas circunstâncias, contando-se o prazo decadencial a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma prescrita pelo art. 173 I, do CTN. Com efeito, diante da inexistência de quaisquer dessas atividades do contribuinte - entrega de declaração de informações fiscais à Fazenda Estadual ou recolhimento a menor do tributo do que o valor declarado – não há o que ser homologado, pois, por óbvio, a homologação não se opera no vazio. Dito de outro modo, a ausência dessas atividades subtrai ao Fisco o conhecimento sobre a

ocorrência do fato gerador. Nesse caso, não é razoável esperar que dentro do prazo disposto no art. 150, I do CTN a Fazenda promova a homologação daquilo que não conhece.

Nesta toada, verifica-se que, no caso dos autos, o conhecimento do Fisco se consubstanciou tanto pelo recolhimento a menor do ICMS, em decorrência do aproveitamento de créditos considerados inexistentes, pela Fiscalização, no período de 1º/1/2006 a 31/8/2010, diante da apuração incorreta efetuada pelo contribuinte, ao final de cada mês, sobre montante a pagar de ICMS, como, também, pela declaração por este prestada no início de cada mês sobre o resultado da apuração do período anterior.

Assim, tendo o sujeito passivo prestado a devida declaração ao Fisco, aplica-se a regra do art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, cabendo à fiscalização se pronunciar, sobre os valores declarados e recolhidos, no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, como disciplina a norma de regência.

Diante do que, resta identificar a data da ocorrência do fato gerador no caso da infração de crédito inexistente, denunciada nos autos.

Do ponto de vista contábil, ao realizar determinada operação de venda com imposto incidente, o contribuinte promove o lançamento, em uma conta do Passivo, sob a rubrica de "*ICMS a Recolher*", e à contrapartida de um débito, na conta "*Despesa com ICMS*", que é o imposto devido. O pagamento do ICMS se dá pelo crédito da conta "*ICMS a Recuperar*", em contrapartida a um débito no passivo na conta "*ICMS a Recolher*", devendo o saldo credor existente ser debitado em contrapartida a um crédito da conta "*Disponibilidades*". Essa breve descrição deixa claro que os créditos de ICMS do contribuinte, lançados em conta de ativo a *débito contábil*, são indissociáveis do *fato* do pagamento do imposto.

Olhando sob o prisma da escrituração fiscal do ICMS, o imposto destacado na nota fiscal de aquisição é lançado como crédito no livro Registro de Entradas.

Por sua vez, o ICMS incidente a cada venda é destacado na nota fiscal emitida pelo contribuinte e registrado no livro Registro de Saídas.

Ao final do mês, o total de débitos do imposto, que é a despesa tributária total no período, deve ser diminuído do total dos créditos apropriados pelas entradas de mercadorias e, este cotejo de contas, dá origem ao valor a pagar, em dinheiro, ao Fisco. Todavia, em caso de saldo favorável ao contribuinte o valor de crédito deve ser transportado para o período subsequente ao da apuração (hipótese de saldo credor de ICMS).

Em outras palavras, quanto ao ICMS, o cálculo do montante devido pelo contribuinte é apurado mensalmente. Assim, no decorrer do lapso temporal de um mês (período de apuração do ICMS), ocorrem inúmeros fatos geradores do ICMS, em relação aos quais, a partir da conjugação das respectivas bases de cálculos e alíquotas, computa-se o valor do imposto a ser recolhido, quantificando-se a obrigação tributária.

Ora, o enxerto de crédito, tido como inexistente, na equação, caracteriza inobservância ao princípio da não-cumulatividade, na medida em que deflagra o surgimento de um saldo devedor inferior e,

consequente, supressão de pagamento do valor devido.

Assim sendo, no caso do ICMS, que tem o fato gerador efetivado em um único ato – a saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou industrial que, em cumprimento a determinada legalidade, agrupa o dever de antecipar o recolhimento do imposto devido, depois de compensar o débito com o crédito e apurar saldo devedor do tributo -, a regra da decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN, deve-se tomar por base, o débito fiscal apurado na Conta Gráfica, que é o fato gerador do ICMS, e que consiste na saída de mercadorias de forma documentada.

Para melhor ilustrar o entendimento acerca desta matéria transcrevo fragmentos do voto proferido pelo ministro Benedito Gonçalves nos autos do AgRg no REsp 1.199.262/MG, que esclarece a matéria:

“A circunstância apontada pela parte embargada, de que a autuação decorreu de creditamento indevido, é desinfluyente para a solução da controvérsia em comento. Com efeito, como veremos adiante, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despicando se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. Frise-se, ainda, que, diferentemente do sustentado pela parte embargada, o fato gerador de que trata o art. 150, 4º do CTN se refere ao do débito não adimplido (saldo devedor) e não dos créditos que supostamente foram indevidamente utilizados.”

(Grifo não constante do original).

Seguindo este raciocínio, considerando que o fato infringente, denunciado na lide em exame, diz respeito aos períodos de janeiro de 2006 a agosto/2009 e que o pórtico acusatório lavrado em 1º/8/2011, com efetiva ciência em 4/8/2011, entendo que a decadência se efetivou, de fato, quando aos créditos tributários relativos aos períodos de janeiro a julho de 2006.

Diante do que, confirmo, nesse quesito, a decisão monocrática que declarou atingidos pela decadência os créditos tributários dos períodos de janeiro a julho de 2006.

2 – QUANTO AO OBJETO MATERIAL DO LANÇAMENTO PROPRIAMENTE DITO

Trata-se de exação fiscal decorrente de falta de pagamento do ICMS em razão de cometimento da prática infringente, consistente de apropriação de créditos inexistentes, baseada no fato de a

autuada ter procedido a creditamentos relativos a aquisições internas e interestaduais, parcelas de crédito CIAP, bem como estornos que importaram crédito sem amparo documental.

É certo que o direito de créditos de ICMS advém da sistemática da não cumulatividade do imposto, prevista na Constituição Federal, que relega à lei complementar a disciplina sobre o regime de compensação do tributo (art. 155, § 2º, I e XII, “c”).

Reza o art. 23 da Lei Complementar nº 86/97, de 11 de setembro de 1996, que “*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 e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação*”.

Idêntica redação traz o art. 45 da Lei Estadual nº 6.379/96 e o art. 77 do RICMS/PB aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

Isto considerando, passemos ao exame da questão consoante a sequência dos argumentos aduzidos à peça do Recurso Voluntário, a fim de evitar dúvidas sobre os fundamentos do deslinde da causa.

2.1 - OPERAÇÕES DE ENTRADAS – CRÉDITOS DE ICMS – Período de agosto a dezembro de 2006

Trata-se de crédito pelas aquisições de mercadorias, cuja legitimidade na sua apropriação a recorrente tenta provar mediante a juntada de cópia de notas fiscais, às fls. 271 a 297, além da escrituração em livros fiscais (Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS).

É sabido, e consabido, que os registros fiscais e contábeis devem ser efetuados com base em documentos representativos do fato que lhes dá origem, sem o que, não se prestam para lhes conferir regularidade fiscal.

No caso dos autos, as notas fiscais cujas cópias a recorrente junta aos autos consistem, em parte, na 1ª via do documento e, na outra parte, na 2ª via.

Em relação a 2ª via da nota fiscal, importa destacar que esse documento não se presta para conferir regularidade à utilização de créditos fiscais, tendo em vista que, por se tratar de um documento que pertenceria à escrituração fiscal da emitente, não se presta para comprovar que a mercadoria deu entrada no estabelecimento do destinatário, afinal, consoante a legislação de regência “as diversas

vias dos documentos fiscais não se substituirão em suas respectivas funções e sua disposição obedecerá a ordem sequencial que as diferencia, vedada a intercalação de vias adicionais (art. 144 do RICMS/PB).

Com efeito, na saída da mercadoria para destinatários localizados neste Estado, e também para outra unidade da Federação, é impositivo que a segunda via da nota fiscal tenha o seguinte destino: *“a 2ª via ficará presa ao bloco para exibição ao Fisco” (art. 163, II e art. 164, II, do RICMS/PB).* Ou seja, a segunda via pertence ao acervo documental do respectivo emitente.

A entrada da mercadoria no estabelecimento se comprova mediante a 1ª via da nota fiscal. Daí porque este, sim, é documento fiscal hábil para servir de suporte à utilização do crédito fiscal nele destacado, por ser representativo da operação de circulação a que se reporta, afinal, é o documento que deve acompanhar as mercadorias e ser entregue ao destinatário (Aplicação dos arts. 163, I e 164, I, todos do RICMS/PB).

Todavia, em que pese a apresentação da 1ªs vias das notas fiscais, efetuada pela recorrente, e cujas cópias contam nas fls. 272, 277, 280 a 283 290 a 292 e 298 a 302, verifica-se que estas não se prestam para comprovar o argumento da regularidade dos créditos fiscais por ela utilizados, e considerados indevidos pela Fiscalização, haja vista não se tratarem, tais documentos, das notas fiscais cujos créditos foram glosados pelos autuantes.

Trata-se das Notas Fiscais de nºs 442.547, 446.193, 459.982, 461.535, 461.555, 468.092, 483.721, 483.728, 489.214, 489.219, 489.412, 492.687 e 492.692, referentes a operações oriundas do Estado de Pernambuco, enquanto que as notas fiscais cujos créditos foram objeto da glosa do Fisco são as de nºs 82006, 92006, 102.006, 112.006 e 122.006, provenientes dos Estados do Rio Grande do Norte e da Paraíba.

O mesmo se diga quanto às cópias das 2ªs vias das notas fiscais, constantes às fls. 271, 273 a 276, 278 a 279, 284 a 289 e 293 a 297, identificadas sob os nºs 056.746, 444.580, 444.688, 444.693, 454.075, 454.080, 472.685, 472.666, 475.860, 477.591, 478.593, 478.603, 487.069, 487.318, 488.831, 489.200, visto que em nada conferem com as notas fiscais que determinaram as glosa fiscal.

A própria Fiscalização em nota de contra-arrazado, de fls. 665 a 685, realça: *“ao compararmos as informações constantes nossos livros apresentados em meio eletrônico, detectamos diferenças em relação às informações prestadas através das GIM's, especialmente em relação à identificação dos documentos fiscais de aquisição (números das notas fiscais) o objeto material, sim, a conferir legitimidade ao crédito fiscal*

Efetivamente, não se faz possível identificar as notas fiscais constante do conjunto probatório apresentado pela recorrente, às fls. 270 a 302, com as notas fiscais declaradas nas GIM's, de fls. 578 a 587, consoante se verifica no comparativo com o demonstrativo de fl. 7 a 10, as quais deram suporte à glosa fiscal.

Isto considerando, no que concerne ao ICMS, confirmo a decisão singular que concluiu pela regularidade do lançamento de ofício.

ESTORNOS DE DÉBITOS DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Trata-se de aquisições de mercadorias efetuadas em outras unidades da Federação, e reguladas pelo Convênio ICMS nº 115/2003, diante das quais o ICMS/ST é recolhido por antecipação pelo remetente.

Nesse quesito, a reclamante também alega que os estornos se verificaram para evitar pagamento em duplicidade do ICMS Substituição Tributária, haja vista que teria havido pagamento do imposto na entradas das mercadorias e também por ocasião das saídas destas, quando indevidamente foi destacado o valor do imposto estadual nas notas fiscais de saída, gerando, com isto, reflexos no Registro de Saídas e no Registro de Apuração do ICMS.

Todavia, também, nesse contexto, falta a demonstração da dupla tributação, que restaria evidenciada por comprovantes de pagamento do ICMS/ST correspondente às notas fiscais objeto da apuração do valor estornado.

A própria Fiscalização admite que a comprovação se faria mediante *“comprovantes de pagamento do ICMS/ST sobre as entradas, bem como, e, principalmente, a identificação das operações de saídas objeto de estorno”*, e, ainda, que *“fosse apresentado um demonstrativo detalhado, contendo informações mensais das notas fiscais de saída que compõem os estornos de Débitos/ST alcançados mensalmente, bem como os comprovantes de pagamento do ICMS sobre as operações de entrada correspondentes a cada uma das saídas objeto do estorno”*.

Portanto, diante da falta de comprovação do pretense pagamento em duplicidade do ICMS/ST, não há como se cogitar a legitimidade dos estornos de débitos efetuados pela recorrente.

CRÉDITOS DE ICMS GARANTIDO

Sobre a acusação ínsita no auto infracional, a recorrente argumenta que se apropriou de créditos do ICMS – Garantido para evitar recolhimento em duplicidade, ante o fato de que, ao efetuar o débito pelas saídas teria recolhido indevidamente o imposto que fora antecipadamente recolhido, por ocasião das entradas.

Nesse cenário, corroborando com os autuantes, verifico que há um grande equívoco da recorrente sobre a sistemática de tributação que caracteriza o ICMS – Garantido.

Com efeito, a sistemática de tributação consiste numa antecipação do pagamento do ICMS incidente na saída subsequente da mercadoria. Assim, o valor pago a título de ICMS – Garantido pode ser utilizado na Conta Gráfica do ICMS, para ser compensado com o débito apurado na saída efetuada.

A sistemática está prevista no art. 106, I , “g” do RICMS/PB, *in verbis*:

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

I - antecipadamente:

g) nas aquisições interestaduais, efetuadas com produtos relacionados em Portaria do Secretário de Estado da Receita, promovidas por estabelecimentos comerciais ou contribuintes enquadrados no Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL, para efeitos de recolhimento do ICMS, observado o disposto nos §§ 2º, 3º, 7º e 8º (Decreto nº 28.401/07).

§ 2º - O recolhimento previsto na alínea “g”, do inciso I, será o resultante da aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o valor total da nota fiscal ou valor de pauta fiscal, inclusive IPI, quando for o caso, seguro, transporte e outras despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, deduzindo-se o imposto relativo à operação própria, assegurada a utilização do crédito fiscal:

I – no mês da efetiva entrada da mercadoria, se recolhido até o 10º (décimo) dia;

II - no mês seguinte ao da efetiva entrada da mercadoria, se recolhido após o 10º (décimo) dia e até o 20 (vigésimo) dia.”

Todavia, para ter direito ao crédito de ICMS – Garantido, ao fundamento de duplicidade no pagamento, necessário se faria a comprovação do recolhimento do imposto, sob o código de receita 1120, nos valores utilizados na apuração do ICMS.

Contudo, essa prova a recorrente não fez constar nos autos.

A despeito dessa circunstância, conforme a informação dos autuantes, estes procuraram confirmação do alegado pela recorrente. Para tanto, asseveraram na sua peça de contra-arrazado, que foram buscar no extrato de pagamentos “se ocorreram pagamentos, no Código de Receita nº 1120, e se os possíveis pagamentos correspondiam aos créditos lançados no LRAICMS (arquivo eletrônico, haja vista que os livros fiscais não foram disponibilizados). Continuando, asseguram ter constatado que uma parte dos créditos lançados como ICMS Garantido possuíam correspondentes pagamentos no extrato consultado” (fls. 660 a 662).

Aduzem que, “se por um lado a empresa foi omissa em sua defesa, deixando de apresentar os comprovantes de pagamento, as faturas do antecipado e/ou demonstrativo de apuração do ICMS Antecipado de cada mês, por outro lado, identificaram, em alguns meses, notória correspondência entre os lançamentos a crédito no LRAICMS (enfatizamos mais uma vez: arquivo eletrônico, pois os livros fiscais não foram disponibilizados) e os pagamentos constantes na consulta realizadas no sistema da SER (extrato de pagamentos do contribuinte)”.

Diante do que, estes promoveram ajustes na planilha de fl. 664, considerando os valores de ICMS Garantido cuja comprovação do pagamento constataram mediante consulta ao sistema ATF, desta Secretaria de Estado da Receita. Diante do que, manifestam-se favoráveis à exclusão do ICMS no total de R\$ 6.423,79, correspondente ao ICMS – Garantido recolhido através do Código de Receita 1120, conforme demonstrativo de fl. 660 a 662.

Perscrutando os elementos trazidos aos autos, máxime os documentos de fls. 660 a 662 e 664, atribuo razão aos autuantes, tendo em vista a comprovação do pagamento de parte dos valores de ICMS Garantido que constitui o objeto da acusação fiscal.

Nesse quesito, reformo em parte a decisão singular.

CRÉDITOS – ANTECIPAÇÃO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

Relativamente à acusação fiscal, a recorrente alega que promoveu o creditamento do ICMS, no valor de R\$ 458,91, para evitar bitributação, visto que o imposto teria sido antecipadamente recolhido sobre a operação interestadual de aquisição de bem para seu ativo permanente, mas, posteriormente, por equívoco, fora outra vez recolhido o mesmo débito fiscal, razão, pois, do lançamento a crédito em “Outros Créditos – Antecipação de Diferencial de Alíquotas”.

No contexto também reside uma questão de prova do alegado pela recorrente que, no entanto, não a fez constar dos autos.

A própria Fiscalização, em nota de contra-arrazado, informa que a identificação do pagamento no valor de R\$ 458,91, tendo em vista que *“a GIM do período fiscalizado não evidencia a existência de utilização de crédito no citado valor, nem faz menção ao Código de Receita de ICMS Diferencial de Alíquotas”*.

Assim, não há como acolher o argumento recursal para o fim de excluir o referido valor dos estornos de crédito realizados na Reconstituição da Conta Corrente do ICMS, de fl. 8 a 10.

PENALIDADE

Responsabilidade na sucessão empresarial

Conquanto o art. 132 do CTN se reporte à responsabilidade pelos “tributos”, entendo que ela se estende às multas de qualquer caráter. E não obstante o lançamento seja posterior à sucessão, a responsabilidade pelo pagamento pode ser atribuída ao sucessor.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado, o crédito tributário é o *“vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade (objeto da relação*

obrigacional)” (Curso de Direito Tributário, S. Paulo-SP, Malheiros, 1999, pg. 130).

Pois bem, o crédito tributário recebe o influxo direto do disciplinamento da responsabilidade dos sucessores, como se depreende do art. 129 do CTN, que reza:

“Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”. (grifei)

Da disposição acima

a posta, é possível concluir que as normas que regulam a sucessão da responsabilidade tributária alcançam os créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias surgidas antes do fato ensejador da sucessão.

O essencial, e citando, outra vez, Hugo de Brito, “é saber a data da ocorrência do fato gerador” (op. Cit. p. 160). Considerando-se a obrigação existente antes do fato ensejador da sucessão, nos termos do art. 129 do CTN, a responsabilidade pode ser atribuída ao sucessor, ainda que a constituição do crédito seja posterior ao ato.

Nesse sentido, colaciono julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos tributários definitivamente constituídos, em curso de constituição ou “constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”, que é o caso dos autos.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido”.

(Resp nº 959389/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 21/05/2009)

Com efeito, não é outra a conclusão que desponta de uma interpretação conjunta dos dispositivos legais pertinentes, sitos na Seção II, do Código Tributário Nacional, que versa sobre Responsabilidade dos Sucessores, isto é, o art. 129, acima transcrito, e o art. 132, in verbis:

"Art. 132. *A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”.*

*resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em
outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas
pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou
incorporadas.”*

Deveras, conquanto os arts. 132 do CTN refira-se tão-somente aos tributos devidos pelos sucedidos, se interpretado tal dispositivo conjuntamente com o art. 129, chega-se à conclusão de que a regra naquele insculpida aplica-se também aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição. Nesse segmento, tem-se que os "créditos tributários" mencionados no aludido art. 129, na ótica do legislador, compreendem não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias, consoante dessume-se do art. 113, § 1º, do *Codex Tributário, litteris*:

"Art. 113. *A obrigação tributária é principal ou acessória.*

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro leciona que, *in verbis*:

"(...) Na hipótese de **sucessão empresarial** (fusão, cisão, incorporação), assim como nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), entendemos que não há cogitar do assunto. Nas hipóteses ora versadas, em verdade, inexistente sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, **a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada**. Assim, se o crédito correspondente à multa fiscal já está constituído, formalizado, à data da sucessão, o "sucessor" - um sub-rogado nos débitos e créditos (ativo e passivo) das sociedades adquiridas, divididas, incorporadas, fusionadas ou transformadas - naturalmente absorve o passivo fiscal existente, inclusive as multas. Aqui comparece ainda uma razão de política fiscal. Se as multas não fossem transferíveis em casos que tais, seria muito fácil apagar multas pelo simples subterfúgio da alteração do tipo societário. Num passe de mágica, pela utilização das "formas" de Direito societário, seriam elididas as sanções fiscais garantidoras do cumprimento dos deveres tributários, o principal e os instrumentais. Ora, o Direito Tributário, na espécie, encontra escora no axioma **societas distat a singulis**, preferindo-o ao "formalismo jurídico". Importa-lhe mais conferir o ativo e o passivo da pessoa sucedida para verificar se entre as contas de débito existem multas fiscais passíveis de serem assumidas pelos "sucessores". Torna-se imprescindível, todavia, fixar um ponto: **a multa transferível é só aquela que integra o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa)**. Insistimos em que nossas razões são axiológicas. É dizer, fundam-se em valores que julgamos superiores aos do Fisco em tema de penalidades. Nada têm a ver com as teorias objetivistas ou subjetivistas do ilícito fiscal. Não faz sentido apurar-se uma infração ocorrida no pretérito e imputá-la a uma nova pessoa jurídica formal e institucionalmente diversa da que praticou a infração sob a direção de outras pessoas naturais. Essa regra só não deve prevalecer nas hipóteses de sucessão por alteração do tipo societário (aqui muda apenas a "roupa" societal). Afinal, para ocorrer a sucessão empresarial, os Fiscos são consultados, e são exigidas dezenas de certidões negativas." (in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

Portanto, no meu sentir, inexistente dúvida de que, tratando-se de obrigação existente antes da sucessão, nos termos do art. 129 do CTN, a responsabilidade pode ser atribuída ao sucessor, mesmo que a constituição do crédito seja posterior ao ato.

Por tais fundamentos, não obstante a lavratura do auto infracional não tenha se verificado na pessoa da sociedade incorporadora, não vejo razão para concluir que a sucessora não possa ser responsabilizada pelo pagamento da multa por infração aplicada no auto infracional em tela, ainda que correspondentes aos períodos que antecedem a data da sucessão empresarial em que se deu a incorporação da autuada pela TIM CELULAR S/A.

Confisco

Por último, adentro as razões de oposição à penalidade sugerida no auto infracional.

Com esse escopo, verifico que os fazendários propuseram a multa por infração com base em dispositivos da Lei nº 6.379/96, em relação aos quais a tese de abusividade não possui força para prosperar, visto que o agente administrativo, categoria onde se insere este órgão de julgamento, está adstrito ao princípio da legalidade administrativa. Portanto, somente pode agir nos limites da lei.

As penalidades aplicáveis às infrações denunciadas no auto de infração em tela têm na lei o seu fundamento e, portanto o atributo da legitimidade da sua aplicação ao infrator, uma vez configurada a conduta típica e antijurídica nela prevista, como ocorre nos caso vertente.

Nesse norte, cumpre observar que um fato superveniente veio em socorro da recorrente, atenuando-lhe a penalidade. Trata-se das alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13) com efeitos a partir de 01/09/2013, de modo que as penalidades relacionadas às infrações por descumprimento da obrigação principal correspondente ao ICMS, e que foram lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Assim, é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração antes previstas no percentual de **200% passam a ser calculadas com base no percentual de 100%.**

Portanto, não há como acolher o pleito da recursante, para excluir a penalidade aplicada, por absoluta falta de competência legal desta Corte para fazê-lo sem fundamento de fato que o justifique.

Com esses fundamentos, reformo a decisão singular no que toca aos créditos inexistentes e quanto à penalidade aplicada, exceto no que concerne à declaração da decadência dos créditos referentes ao período de janeiro a julho de 2006, tendo em vista que a situação se rege pelo disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Em decorrência do exposto, o crédito tributário devido passa a ser constituído dos valores abaixo:

INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS	M. INFR.	TOTAL
Créd. Inexistente	01/2006	0,00	0,00	0,00
Créd. Inexistente	02/2006	0,00	0,00	0,00
Créd. Inexistente	03/2006	0,00	0,00	0,00
Créd. Inexistente	04/2006	0,00	0,00	0,00
Créd. Inexistente	05/2006	0,00	0,00	0,00
Créd. Inexistente	06/2006	0,00	0,00	0,00
Créd. Inexistente	07/2006	0,00	0,00	0,00
Créd. Inexistente	08/2006	18.305,48	18.305,48	36.610,96
Créd. Inexistente	09/2006	6.952,53	6.952,53	13.905,06
Créd. Inexistente	10/2006	6.951,52	6.951,52	13.903,04
Créd. Inexistente	11/2006	3.491,30	3.491,30	6.982,60
Créd. Inexistente	12/2006	8.310,78	8.310,78	16.621,56
Créd. Inexistente	01/2007	3.927,47	3.927,47	7.854,94
Créd. Inexistente	02/2007	3.116,88	3.116,88	6.233,76
Créd. Inexistente	03/2007	7.061,52	7.061,52	14.123,04

Créd. Inexistente 04/2007	11.802,98	11.802,98	23.605,96
Créd. Inexistente 05/2007	13.373,32	13.373,32	26.746,64
Créd. Inexistente 06/2007	19.748,80	19.748,80	39.497,60
Créd. Inexistente 07/2007	11.464,94	11.464,94	22.929,88
Créd. Inexistente 08/2007	1.574,67	1.574,67	3.149,34
Créd. Inexistente 09/2007	36,84	36,84	73,68
Créd. Inexistente 10/2007	1.278,11	1.278,11	2.556,22
Créd. Inexistente 11/2007	1.938,00	1.938,00	3.876,00
Créd. Inexistente 12/2007	6.940,71	6.940,71	13.881,42
Créd. Inexistente 01/2008	10.810,37	10.810,37	21.620,74
Créd. Inexistente 02/2008	5.747,57	5.747,57	11.495,14
Créd. Inexistente 03/2008	10.236,85	10.236,85	20.473,70
Créd. Inexistente 04/2008	3.858,76	3.858,76	7.717,52
Créd. Inexistente 05/2008	7.786,34	7.786,34	15.572,68
Créd. Inexistente 06/2008	2.905,90	2.905,90	5.811,80
Créd. Inexistente 07/2008	5.839,56	5.839,56	11.679,12
Créd. Inexistente 08/2008	9.150,31	9.150,31	18.300,62
Créd. Inexistente 09/2008	3.445,09	3.445,09	6.890,18

Créd. Inexistente 10/2008	4.201,52	4.201,52	8.403,04
Créd. Inexistente 11/2008	16.007,31	16.007,31	32.014,62
Créd. Inexistente 12/2008	2.057,11	2.057,11	4.114,22
Créd. Inexistente 01/2009	2.256,43	2.256,43	4.512,86
Créd. Inexistente 02/2009	4.509,72	4.509,72	9.019,44
Créd. Inexistente 03/2009	3.962,28	3.962,28	7.924,56
Créd. Inexistente 04/2009	6.030,32	6.030,32	12.060,64
Créd. Inexistente 05/2009	7.340,07	7.340,07	14.680,14
Créd. Inexistente 06/2009	5.427,43	5.427,43	10.854,86
Créd. Inexistente 07/2009	5.292,71	5.292,71	10.585,42
Créd. Inexistente 08/2009	37.902,40	37.902,40	75.804,80
TOTAL	281.043,90	281.043,90	562.087,80

Pelo exposto,

VOTO– pelo recebimento dos **Recursos Hierárquico**, por regular, e **Voluntário**, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença prolatada na instância singular, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000361/2011-54**, lavrado em 1º de agosto de 2011, contra a empresa acima identificada, **TIM NORDESTE S/A.**, inscrita no CICCIMS–PB, sob o nº 16.125.457-8, e com CNPJ nº 01.009.686/0083-90, e declarar devido o ICMS no valor de **R\$ 281.043,90** (duzentos e oitenta e um

mil, quarenta e três reais e noventa centavos), por infração aos artigos 72 e 73, c/c o art. 77 do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 281.043,90** (duzentos e oitenta e um mil, quarenta e três reais e noventa centavos), nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo o total de **R\$ 562.087,80** (quinhentos e sessenta e dois mil, oitenta e sete reais e oitenta centavos).

Ao mesmo tempo, cancelo, por indevido, o montante de R\$ 504.718,95, sendo R\$ 74.558,35 de ICMS e R\$ 430.160,60 de multa por infração, pelos motivos acima expendidos.

Intimações necessárias devem incluir a remessa para o endereço indicado na fl. 39, nos autos, além das ordinariamente efetuadas.

Sala das Sessões do Conselho de Recursos Fiscais, em 23 de março de 2016.

MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA
Conselheira Relatora