

PROCESSO Nº 0519492018-0

ACÓRDÃO Nº 0435/2021

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: AMBEV S. A.

Advogados: Sr.º BRUNO NOVAES BEZERRA CAVALCANTI - OAB/PE 19.353 E Sr.º

JOSÉ RICARDO DO N. VAREJÃO

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS -  
GEJUP.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 SEFAZ  
- JOÃO PESSOA.

Autuante: FERNANDO CARLOS DA SILVA LIMA E NEWTON ARNAUD SOBRINHO.

Relator: Cons.º. SUPLENTE JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO

**FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS. PRELIMINARES DE NULIDADE. REJEITADAS. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE LEGALIDADE DE NORMA PELOS ÓRGÃOS JULGADORES. REQUISIÇÃO DE DILIGÊNCIA. NEGADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SAÍDAS INTERNAS). ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS). MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

*- Preliminares de nulidade afastadas posto que o Auto de Infração foi lavrado em harmonia com os ditames legais, bem como o fato de a denúncia ter sido apresentada de forma clara e devidamente documentada, não prejudicando o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, mormente o fato de estarem ausentes os casos de nulidade previstos na legislação vigente.*

*-As provas presentes no caderno processual se apresentaram suficientes para sedimentar o convencimento do relator, justificando, desta forma, o indeferimento do pedido de diligência.*

*- A substituição tributária constitui-se em um regime tributário com expresso regramento legal, atribuindo ao sujeito passivo por substituição tributária a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido ao Estado da Paraíba.*

*- O ICMS Substituição Tributária referente a operações com cervejas e refrigerantes, em suas diversas formas de apresentação possui legislação própria, vigente à época dos fatos geradores, cuja inobservância por ocasião da composição da base de cálculo resulta em retenção/pagamento do imposto a menor, configura ato infracional.*

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 seu desprovemento, para manter integralmente a sentença monocrática que julgou **PROCEDENTE**, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000376/2018-99, lavrado em 16 de abril de 2018, em desfavor da empresa **AMBEV S. A.**, inscrição estadual nº 16.218.715-7, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de **R\$ 17.571.694,62**, sendo **R\$ 8.785.847,31**, de ICMS, por infringência ao art. 395, c/c art. 396, art. 397, III, e art. 399, II, "b", c/fulcro no Art. 391, I, e § 4º, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e **R\$ 8.785.847,31**, a título de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, "g", da Lei nº 6.379/96.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 19 de agosto de 2021.

**JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO**  
Conselheiro Suplente Relator

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno de Julgamento, **ALEX TAVEIRA DOS SANTOS (SUPLENTE)**, **SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA**, **PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON**, **RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA**, **MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES**, **LEONARDO DO EGITO PESSOA** E **LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE)**.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor



## Secretaria de Estado da Fazenda Conselho de Recursos Fiscais

### PROCESSO Nº 0519492018-0

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: AMBEV S. A.

Advogados: BRUNO NOVAES BEZERRA CAVALCANTI - OAB/PE 19.353 E JOSÉ RICARDO DO N. VAREJÃO

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO - GR1 SEFAZ - JOÃO PESSOA.

Autuante: FERNANDO CARLOS DA SILVA LIMA E NEWTON ARNAUD SOBRINHO.

Relator: CONS<sup>o</sup>. JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE)

**FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS. PRELIMINARES DE NULIDADE. REJEITADAS. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE LEGALIDADE DE NORMA PELOS ÓRGÃOS JULGADORES. REQUISICÃO DE DILIGÊNCIA. NEGADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SAÍDAS INTERNAS). ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS). MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- Preliminares de nulidade afastadas posto que o Auto de Infração foi lavrado em harmonia com os ditames legais, bem como o fato de a denúncia ter sido apresentada de forma clara e devidamente documentada, não prejudicando o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, mormente o fato de estarem ausentes os casos de nulidade previstos na legislação vigente.

-As provas presentes no caderno processual se apresentaram suficientes para sedimentar o convencimento do relator, justificando, desta forma, o indeferimento do pedido de diligência.

- A substituição tributária constitui-se em um regime tributário com expresso regramento legal, atribuindo ao sujeito passivo por substituição tributária a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido ao Estado da Paraíba.

- O ICMS Substituição Tributária referente a operações com cervejas e refrigerantes, em suas diversas formas de apresentação possui legislação própria, vigente à época dos fatos geradores, cuja inobservância por ocasião da composição da base de cálculo resulta em retenção/pagamento do imposto a menor, configura ato infracional.

### **AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.**

#### **RELATÓRIO**

Em exame o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000376/2018-99, lavrado em 16 de abril de 2018, em desfavor da empresa AMBEV S. A., inscrição estadual nº 16.218.715-7, onde, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1º/1/2014 a 31/12/2016, constam as seguintes denúncias:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (SAÍDAS INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00) >> Falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo por substituição, contrariando dispositivos legais, promoveu saídas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária sem retenção.

NOTA EXPLICATIVA: TUDO COMPROVADO POR MEIO DE DEMONSTRATIVOS E EM MÍDIA DIGITAL CONTENDO ARQUIVOS DO TIPO PDF, PARTE INTEGRANTE DOS AUTOS.

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR. (SAÍDAS INTERNAS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00) >> Falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo por substituição, contrariando dispositivos legais, promoveu saídas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o imposto retido a menor.

NOTA EXPLICATIVA: TAL IRREGULARIDADE FICOU EVIDENCIADA PELO FATO DE O CONTRIBUINTE TER CALCULADO O IMPOSTO RESPECTIVO NÃO OBSERVANDO A PAUTA FISCAL DE PRODUTOS VIGENTE, BEM COMO EM DECORRÊNCIA DE INCONSISTÊNCIAS NO TOCANTE ÀS RELAÇÕES ENTRE QUANTIDADES DE MERCADORIAS E VALOR DE BASE DE CÁLCULO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE QUANDO COMPARADOS COM OS DOCUMENTOS FISCAIS (DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS). TUDO COMPROVADO POR MEIO DE DEMONSTRATIVOS E EM MÍDIA DIGITAL CONTENDO ARQUIVOS DO TIPO PDF, PARTE INTEGRANTE DOS AUTOS.

Em decorrência deste fato, os Representantes Fazendários lançaram, de ofício, um crédito tributário no valor total de R\$ 17.571.694,62, sendo R\$ 8.785.847,31 de ICMS, por infringência ao art. 395, c/c art. 396, art. 397, III, e art. 399, II, "b", c/fulcro no art. 391, I, e § 4º, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97; e R\$ 8.785.847,31, a título de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, "g", da Lei n.6.379/96.

Além da peça acusatória, foram incluídos pelos Auditores Fiscais, nos autos, os seguintes documentos:

a) Memorial Descritivo (fls. 11 a 16), planilhas de cálculo da diferença de ICMS - ST e FUNCEP (fls. 17 a 54);

b) Extrato de Pagamentos do ICMS ST extraído do Banco de Dados da SER/PB (fls. 55 e 56) e resposta à Intimação nº 00123630/2014 (fls. 64 e 65);

c) Cópias dos documentos de identificação dos procuradores que subscreveram a resposta à Notificação de que trata o item anterior (fls. 66 a 70), bem como cópias dos DANFE nº 6694, 359.542, 366.279, 21.137 e 7031 (fls. 78, 79, 80, 81 e 82, respectivamente);

c) Anexo 01 - Mídia digital CD-R contendo os arquivos listados, às fls. 85 (fl. 83) e Anexo 02 - Mídia digital CD-R contendo os arquivos listados, às fls. 86-89 (fl. 84).

No Memorial Descritivo inserto nos autos pelos responsáveis pela lavratura do Auto de infração, constam informações acerca dos procedimentos realizados durante a auditoria, bem como dos elementos que motivaram a lavratura do Auto de Infração em análise. Conforme relato dos auditores fiscais, a falta de recolhimento do ICMS-ST ou seu recolhimento a menor teriam sido ocasionados pelas seguintes razões:

a) A autuação está embasada em farta documentação probatória acostada aos autos, principalmente quanto à descrição dos produtos destacados nas notas fiscais eletrônicas, nas informações prestadas pelo Contribuinte, por meio do qual esta informa/confirma, em resposta à Notificação nº 00123630/2014 (fls. 64 e 65), os fatores de conversão por ela utilizados em suas operações;

b) Relativamente aos critérios adotados quando da conversão das quantidades dos produtos relacionados nas notas fiscais emitidas pela Autuada, estes parâmetros estão em conformidade com as informações prestadas pela própria Empresa ante a inexistência de padronização por parte da Autuada (confirmada à fl. 65);

c) O procedimento adotado pela Sujeito Passivo para formação da base de cálculo do ICMS-ST (e o FUNCEP) mostrou-se, em determinados casos,

equivocado, pelo fato de a Autuada haver utilizado quantidades de produtos não condizentes com as descritas nas notas fiscais. Isto quer dizer que para um mesmo produto, o sujeito passivo utilizou unidades de referências diversas: caixa (cx.), caixa c/06 (cx.06), caixa c/12(cx.12), dúzia (dz.) e unidade (un.);

d) Em alguns períodos, o Contribuinte não atualizou os valores das pautas fiscais;

e) A existência de valores lançados pela Empresa no campo "outros débitos" que teriam sido registrados com o fito de complementar os créditos tributários decorrentes de atualizações de preços de pautas fiscais para alguns produtos ("complemento de pauta") foram deduzidos quando da apuração fiscal, conforme demonstrado na planilha "DEMONSTRATIVO GERAL - DIFERENÇA S.T. (RETIDO A MENOR E SEM RETENÇÃO) E FUNCEP apresentadas às fls. 17 e 18 (vide coluna "VALOR ICMS ST - COMPLEMENTO/RECOLHIDO PELO CONTRIBUINTE);

f) A Autuada considerou que alguns produtos sujeitos à substituição tributária não estariam enquadrados nesta sistemática de tributação.

Tendo disso regularmente cientificada por meio de Aviso de Recebimento (AR) em 6 de junho de 2018, em sintonia com o contido no artigo 46, II, da Lei nº 10.094/13, conforme atesta o AR nº JT 64558693 6 BR (fl. 91), o contribuinte, por intermédio de advogado devidamente constituído para representá-lo, protocolizou, em 4 de julho de 2018, impugnação tempestiva aos lançamentos tributários consignados no Auto de Infração objeto do presente litígio (fls. 92-253), por meio da qual:

a) Alega que a interposição da peça de defesa foi realizada de forma tempestiva e, em seguida, expõe os fatos apurados pela fiscalização;

b) Informa que reconhece como devido o crédito tributário no valor de R\$ 333.138,22, relativamente aos fatos geradores contidos no auto de lançamento em questão. Ao tempo em que postula que seja providenciada a emissão de guia para pagamento da parcela do crédito tributário lançado e reconhecido com as reduções legais trazidas, em conformidade com o inciso I do art. 89 da Lei nº 6.379/96;

c) Que as planilhas apresentadas pelo Fisco são insuficientes para demonstrar as supostas infrações descritas na exordial;

d) Que a Fiscalização desconsiderou a realidade fática de parte das operações realizadas pela Empresa (troca de mercadoria imprópria) e incorreu em equívoco ao adotar critérios quantitativos diversos dos que foram informados nos documentos fiscais autuados;

e) Por consequência, requer a anulação do feito, em razão dos equívocos cometidos pelo Fisco, na identificação dos critérios quantitativos (base de cálculo e

alíquota) de apuração do imposto, impedindo o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa;

f) Adicionalmente, a mesma situação, expõe que a unidade de medida utilizada pelo fisco diverge daquela informada nos documentos fiscais utilizados para fins de apuração do imposto devido;

g) Alega da mesma forma que a apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária não seguiu fielmente a disposição expressa do art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96, que prevê que o seu cálculo deveria iniciar pelo valor da operação (base de cálculo do ICMS próprio);

h) Por tais razões, é de ser declarada a nulidade do Auto de Infração, diante da ausência de elementos necessários à apuração da liquidez e certeza do crédito tributário;

i) Cita e transcreve jurisprudência do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais - TATE/PE sobre o tema;

j) Não houve recolhimento a menor em razão de erro de utilização de pauta fiscal para o cálculo do ICMS - ST, uma vez que as diferenças ocorridas, depois de detectadas dentro do mesmo mês de competência, foram lançadas a título de outros débitos na apuração do ICMS - ST. Estes fatos ocorreram apenas nos meses em que houve alteração da legislação, porém o Fisco denunciou retenção a menor ao longo dos meses de dezembro de 2010 a dezembro de 2013, isso porque houve erro do Fisco quanto ao fator de conversão;

k) Argumenta a respeito da incapacidade contributiva da impugnante para recolher valores residuais devidos a título de ICMS-ST;

l) A multa aplicada não deve prosperar, pois, além da ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude, o percentual arbitrado mostra-se desproporcional e com efeitos nitidamente confiscatórios. Subsidiando sua tese cita vasta jurisprudência do STF consolidando o entendimento de que o patamar razoável para a aplicação de multas tributárias seria entre 20% e 30%, o qual, se olvidado, redundaria em violação ao princípio do não confisco;

m) Propugna pela posterior juntada aos autos de provas documentais, além de fundamentar pedidos de diligência ou perícia alegando que tais procedimentos comprovariam a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Com lastro nestes argumentos a Impugnante requereu, no âmbito da GEJUP, o provimento da peça defensiva interposta, requerendo:

a) emissão do documento de arrecadação para pagamento da parcela do crédito tributário, lançada e reconhecida;

b) A nulidade da autuação ou, caso ela não seja declarada, seja reconhecida a sua total improcedência; e subsidiariamente, a nulidade da multa aplicada ou, ao menos, sua redução a um patamar razoável (entre 20% e 30%)

Sem a existência de registro de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos (fl. 254), e encaminhados a GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal, Christian Vilar de Queiroz, que decidiu pela procedência do feito fiscal (fls. 261-279), nos seguintes termos:

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BEBIDAS. CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES DE VENDA INTERNA DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE RETENÇÃO NA ORIGEM E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. b) RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. RECONHECIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO.

- Nas operações promovidas com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, incumbe ao contribuinte identificado como substituto tributário a retenção do imposto incidente nas etapas subsequentes de comercialização.

- O levantamento fiscal que apontou a "DIFERENÇA DE ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (RETIDO A MENOR E SEM RETENÇÃO)" foi elaborado com base nas informações prestadas pela própria Autuada. Admitir-se a ausência de padronização das unidades de medida dos produtos por ela comercializados como justificativa para afastar a exigibilidade do crédito, tornaria inócua a redação do § 1º do artigo 1º do Decreto nº 30.478/09, porquanto inviabilizaria qualquer procedimento fiscal, já que permitiria a omissão de informações necessárias à apuração do crédito tributário referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, acarretando consideráveis prejuízos ao Fisco. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificado da decisão proferida na instância singular, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, em 19 de junho de 2019, conforme Comprovante de Cientificação - DT-e (fl. 282), o sujeito passivo por meio de seus representantes legais protocolizou recurso voluntário, expondo os seguintes pontos:

- Preliminarmente defende a tempestividade da peça recursal e atesta a autenticidade de toda a documentação anexa, nos termos do art. 465, IV e VI do CPC;

- Manifesta seu inconformismo com a julgadoria de primeira instância, tendo em vista que a mesma: rejeitou o pedido de diligências, preservou o montante levantado no auto ao aceitar que os descontos incondicionais integrem a base de cálculo e que o auto estava correto tendo em vista que os autuantes consideraram a descrição do produto no critério de conversão;

- Da fundamentação da sentença observa-se: primeiro, o tolhimento do direito de defesa à medida que não foi permitido um trabalho de revisão quanto

aos critérios de conversão; segundo, que não há na atuação menção aos descontos incondicionais concedidos, sendo o fundamento apresentado a ocorrência de erro na pauta considerada; e terceiro, que incorreu equívoco no julgamento ao manter o lançamento apenas com base na descrição e não em critérios quantitativos.

Por fim, pugna pela declaração de total nulidade/improcedência do auto de infração vergastado.

Ato contínuo, o sujeito passivo noticia que reconhece parcialmente o auto de infração, e que desde a defesa administrativa tenta obter a guia para pagamento do valor de R\$ 333.138,22, conforme detalhamento de valores constante na folha 287.

Em sede de preliminares o sujeito passivo:

- Argui a nulidade do auto de infração, por erro no critério quantitativo, ausência de liquidez e certeza do lançamento fiscal, aludindo erro no procedimento da fiscalização que partiu de presunção da realização de operações sem recolhimento do ICMS-ST, desconsiderando que partes das operações atuadas versam sobre troca de mercadorias impróprias, incorrendo também em equívoco ao adotar critério quantitativo diverso dos constantes nos documentos fiscais, sem levar em conta as unidades de medida ali consignadas;

- Reclama pela declaração de nulidade do auto de infração, diante da ausência de elementos necessários à apuração da liquidez e certeza do crédito tributário.

- Indica erros insanáveis a partir de demonstração de exemplo que intenta por em xeque a metodologia utilizada pela fiscalização.

- Nos fundamentos de mérito assevera que a base de cálculo para cálculo do suposto não recolhimento de ICMS não observou corretamente as unidades de medidas de cada produto, promovendo distorções insuperáveis na apuração.

- Para lastrear seus argumentos colaciona jurisprudência do Tribunal Administrativo de Pernambuco - TAT/PE, que vem invalidando à unanimidade, os autos lavrados com erro na apuração dos quantitativos.

- Assevera que em função das alterações das pautas fiscais não foi promovida de imediato a atualização dos sistemas, motivo pelo qual ocorreram algumas retenções a menor, apenas nos meses que ocorreram alteração de pautas. Verificada esta falha o valor retido a menor foi calculado e lançado a título de outros débitos na apuração.

- Menciona que na hipótese de recolhimento a menor do imposto por substituição tributária, competiria ao contribuinte substituído efetuar o pagamento da diferença não recolhida, por lhe faltar capacidade contributiva.

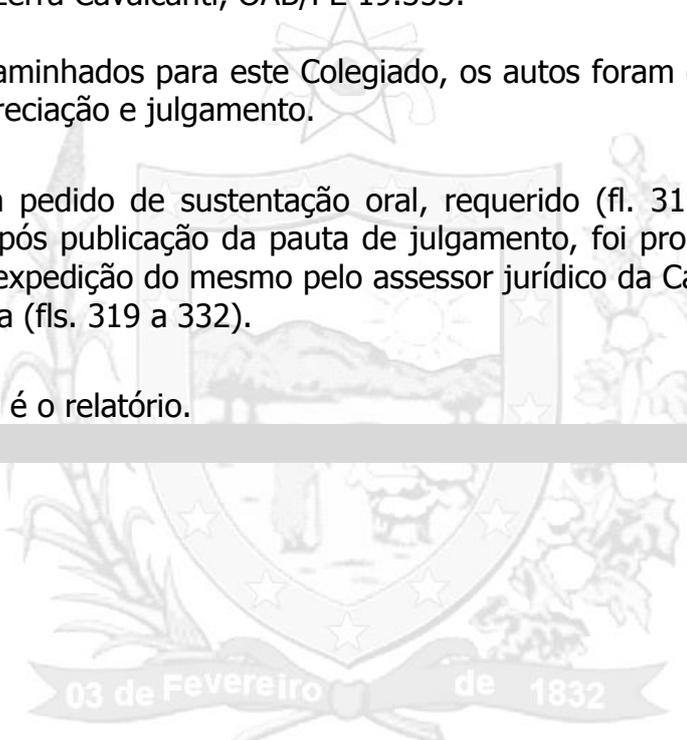
Por fim, reitera o seu pedido de emissão da guia parcial para pagamento da parte reconhecida, requer a admissibilidade e provimento da peça recursal para reconhecer e declarar a nulidade total do auto de infração, ou, na hipótese de ser superada a preliminar, que seja declarada a total improcedência do auto de infração, ou, subsidiariamente, a redução da multa ao patamar de 20% a 30%.

- Demanda, ainda, que as intimações sejam dirigidas ao advogado Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353.

Encaminhados para este Colegiado, os autos foram distribuídos a esta Relatoria para apreciação e julgamento.

Com pedido de sustentação oral, requerido (fl. 315) e reiterado (fl. 318) via e-mail após publicação da pauta de julgamento, foi promovida solicitação de parecer, com expedição do mesmo pelo assessor jurídico da Casa, Doutor Sérgio Roberto Félix Lima (fls. 319 a 332).

Este é o relatório.



03 de Fevereiro de 1832

## VOTO

Como forma de manifestar seu inconformismo, em relação a decisão monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000376/2018-99 (fls. 3 a 10), lavrado em 16 de abril de 2018, a empresa AMBEV S. A., inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS sob o nº 16.218.715-7-8, interpôs recurso voluntário se insurgindo contra o crédito tributário exigido.

### PRELIMINAR

Inicialmente, deve se registrar, por necessário, que a peça basilar foi elaborada atendendo os requisitos obrigatórios delineados no art. 142 do Código Tributário Nacional, bem como o contido nos artigos 15, 16 e 17 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013 (Lei do PAT), infra mencionado, estando perfeitamente delimitadas a pessoa do infrator e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, da autuação.

Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no "caput", não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.

O auto de infração imputado ao sujeito passivo contém todos os requisitos exigidos no artigo 41 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013. Consta-se que a capitulação legal e a descrição dos fatos não se apresentam dissonante, tendo-se assim perfeita subsunção do fato à hipótese de incidência legal.

No que tange aos aclames do sujeito passivo, defendendo a nulidade do lançamento por falta de liquidez e certeza do crédito tributário, por erro no procedimento da fiscalização que partiu de presunção da realização de operações sem recolhimento do ICMS-ST, notaremos que o procedimento da fiscalização observou as normas da legislação tributária aplicáveis ao caso em deslinde, tendo sido considerados os valores declarados pelo sujeito passivo na EFD, bem como os fatores de conversão por ele disponibilizados, sendo os cálculos minuciosamente expostos em planilha em mídia digital anexada aos autos, não havendo que se falar em presunção ou iliquidez do crédito tributário.

Desta forma, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

#### DO PEDIDO DE DILIGÊNCIAS

Ao elencar os pontos de inconformidade em relação a decisão emanada da primeira instância a recorrente demonstra seu inconformismo com o não atendimento do pedido de diligência, posto julgar necessária a comprovação da regularidade das operações que ensejaram a lavratura do auto.

A diligência pleiteada pelo contribuinte tem seu normativo insculpido no artigo 59 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, senão vejamos:

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.

§1º A autoridade julgadora que deferir ou negar o pedido de realização de diligência fundamentará sua decisão.

Compulsando os autos, considerando a quantidade e a qualidade das informações fornecidas, verificamos a desnecessidade de diligência, que entre as suas finalidades se encontra presente, a oferta de elementos elucidativos úteis à formação do convencimento do julgador/conselheiro.

Considerando o que logo restará demonstrado, quando da análise do mérito, a documentação carreada aos autos se apresenta suficiente para a formação do convencimento desta relatoria, razão pela qual corroboro com o entendimento expressado pelo julgador singular e mantenho indeferido o pleito.

A título de esclarecimento pontuaremos algumas questões levantadas pela recorrente, vejamos:

## **Do crédito tributário parcialmente reconhecido como devido**

Embora o sujeito passivo tenha reconhecido de forma parcial o crédito tributário objeto desta contenda, em consulta realizada por meio do Sistema Corporativo desta Secretaria - ATF, até a presente data não foi efetuado nenhum pagamento vinculado ao presente auto de infração. Embora se encontre registrado nos autos a informação de que ocorreu o reconhecimento do montante de R\$ 333.138,22, valores estes apresentados pela própria recorrente, tanto por ocasião da reclamação (fl. 95) quanto do recurso (fl. 287).

Causa-nos surpresa, essa reiterada alegação de dificuldade em realizar o pagamento da parte reconhecida como devida. Tal procedimento é rotineiro no âmbito das repartições preparadoras. Na hipótese em que o contribuinte reconhece determinados valores como devidos só basta se dirigir a repartição preparadora, indicando o fato gerador, a infração e se o reconhecimento de cada lançamento presente no auto de infração é integral ou parcial, nesse último caso, sendo parcial o lançamento é desmembrado.

## **Dos valores registrados na EFD na rubrica "outros débitos"**

A recorrente comunicou, por ocasião da apresentação da reclamação e do recurso, que por ocasião da constatação de valores retidos a menor no transcurso do mês realizou o cálculo da diferença ("complemento de pauta") e informou na rubrica "outros débitos".

Com finalidade de esclarecer e para evitar dúvidas quanto esta questão, a partir do Demonstrativo Geral - Diferença S. T. (retido a menor e sem retenção) e FUNCEP, inserto nos autos às fls 17 e 18, restou comprovado que os mencionados valores foram devidamente deduzidos no momento da apuração do crédito fiscal exigido, com pode ser visualizado na coluna "VALOR ICMS ST - COMPLEMENTO/RECOLHIDO PELO CONTRIBUINTE".

Feitas as devidas considerações passemos ao mérito.

## **1ª ACUSAÇÃO: Falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária (saídas internas) (período a partir de 28.12.00)**

Em relação a esta acusação o contribuinte deixou de promover a retenção do ICMS - Substituição Tributária, nas operações de saídas internas com cervejas e refrigerantes, sendo autuado pela fiscalização, por agir em dissonância com as disposições do art. 391, I, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 *ipis litteris*:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao (Lei nº 7.334/03):

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.

Assim sendo, a fiscalização procedeu ao cálculo do ICMS substituição tributária, utilizando-se de dados constantes da EFD e dos documentos fiscais, conforme demonstrativos acostados aos autos (fls. 17-54) e mídia digital (fls. 83-84), assinalando o que determina os arts. 395, 396, 397, III e art. 399, II, todos do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações subseqüentes, 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 condicionado ou não;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

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.

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:

Cabe registrar que os cálculos efetuados pela fiscalização estão em consonância com os dados constantes das respectivas Notas Fiscais, declaradas na EFD, sendo adotado o fator de conversão fornecido pela própria autuada (fls. 64-65), por ocasião do atendimento a notificação nº 00123630/2014, sucumbindo as alegações da autuada em relação ao fator de conversão utilizado.

Em relação ao tema da responsabilidade, convém destacar, por oportuno e necessário que o contribuinte substituto é o responsável pelo pagamento do imposto relativo às operações subsequentes, respeitados os valores de pauta e as agregações previstas na legislação. Tal normativo se encontra expresso na Carta Magana Brasileira no § 7º do art. 150, com a redação a seguir:

Art. 150

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.(g.n.).

A partir do exposto e considerando que a recorrente não carrou argumentos e provas sólidos capazes de elidir o crédito tributário exigido, não nos resta, alternativa, que confirmar a decisão proferida pelo julgador singular posto que a mesma está em consonância com as provas dos autos e devidamente fundamentada na legislação de regência.

## **2ª ACUSAÇÃO: ICMS - Substituição Tributária retido a menor. (saídas internas) (período a partir de 28.12.00)**

Em relação a segunda acusação que diz respeito a acusação de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária retido a menor para o Estado da Paraíba, a fiscalização evidenciou tal ocorrência a partir do confronto dos documentos de saídas com os demonstrativos do imposto recolhido e do imposto calculado pela fiscalização, com base nas Tabelas de Base de Cálculo do ICMS-ST constantes das Portarias (fl. 59) regulamentadoras dessa matéria.

A controvérsia se instaura à medida que de um lado os servidores fiscais tributários advogam que o sujeito passivo não efetuou de forma correta, conforme estipulado nas Portarias editadas pelo Secretário de Estado da Fazenda, o cálculo do ICMS/ST, com base nos preços médios ponderados ao consumidor final (PMPF), na prática nominado de Pauta Fiscal.

De outra banda, a autuada, que é a responsável pelo cálculo e consequente recolhimento/destaque do ICMS/ST devido nas operações de saídas destinadas a contribuintes paraibanos, alega em sua defesa que o Fisco destacou valor superior ao devido a título de ICMS/ST, posto que em sua metodologia considere para composição da base de cálculo o valor unitário bruto dos itens.

Ato contínuo asseve a autuada, que a partir da inteligência do art. 8º da LC 87/1996, ao abordar o tema da sujeição passiva na sistemática da substituição tributária, determina que a base de cálculo originar-se-á do valor correspondente ao valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário com o acréscimo do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação do percentual de valor agregado.

O que se observa a bem da verdade é que a questão central gira em torno da composição do valor da operação, que no caso em comento, apresenta valores distintos a partir da ótica do fisco e do contribuinte, sendo que esta diferença decorre também, por conseguinte, da inclusão ou não dos descontos incondicionais, quando for o caso.

A abordagem da temática dos descontos tem norteado as discussões de tributarista, entretanto, não mais se reveste de controvérsia o entendimento de que não integram a base de cálculo do ICMS os descontos que independem de condição, conforme se infere da leitura do art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a" da LC nº 87/96 e art. 13, § 1º inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.379/96.

Entretanto, levando-se em consideração as peculiaridades da sistemática da substituição tributária, esse entendimento esposado não pode ser invocado, para que se adote o mesmo critério na formação da base de cálculo do ICMS/ST, em razão de que por se tratar de operação futura, paira a dúvida se o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

Para que não restem dúvidas, o normativo contido na alínea "b" do inciso II do art. 395 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, evidencia, de forma expressa que os descontos concedidos, inclusive o incondicional, integram a base de cálculo da substituição tributária, senão vejamos:

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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 condicionado ou não;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Sobre essa temática, destacamos por oportuno, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem decidido que, não existindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente.

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. ALEGAÇÃO GENÉRICA. NÃO-CONHECIMENTO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". DESCONTO INCONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. ART. 8º DA LC 87/1996.

1. Não se conhece da ofensa ao art. 535 se o recorrente faz alegação genérica sem indicar objetivamente a omissão, a contradição ou a obscuridade na decisão recorrida. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. O Tribunal de origem, analisando caso de substituição tributária em ICMS, admitiu a redução da base de cálculo relativa ao desconto incondicional dado pela fábrica recorrida (substituta) à distribuidora (substituída).

3. A substituição tributária "para frente" é técnica de arrecadação prevista no art. 150, § 7º, da CF e no art. 6º da LC 87/1996, em que o contribuinte-substituto recolhe não apenas o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente (a ser realizada pelo substituído). In casu, há duas operações de circulação de mercadoria: a) a primeira é a saída da fábrica-recorrida para a distribuidora, hipótese em que há o desconto, e b) a segunda (futura) é a venda da mercadoria pela distribuidora para o consumidor final.

4. É inquestionável que, se não houvesse substituição tributária, o desconto incondicional não integraria a base de cálculo do ICMS na primeira operação (saída do fabricante para a distribuidora), e, então, aplicar-se-ia o disposto no art. 13, § 1º, II, "a", da LC 87/1996. No entanto, em se tratando de substituição tributária, a base de cálculo refere-se ao preço cobrado na segunda operação (saída da mercadoria da distribuidora para o consumidor final), nos termos do art. 8º da LC 87/1996. Inviável presumir, sem previsão legal, que o desconto dado pela fábrica, na primeira operação, será repassado ao preço final (segunda operação).

5. Não se aplicam, portanto, os precedentes relativos à exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS que não se referem especificamente à substituição tributária (v.g. EREsp 505.905/SP, rel. Min. Denise Arruda, j. 12.3.2008).

6. A base de cálculo do ICMS, no caso de substituição tributária, é regulada pela norma especial do art. 8º da LC 87/1996, e não pelo art. 13 da mesma Lei (aplicável às operações normais, sem substituição). Precedente: REsp 1.027.786/MG, j. 11.3.2008, rel. Min. Herman Benjamin.

7. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(REsp 1041331/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2010, DJe 24/09/2010).

Diante do exposto, infere-se que no caso em tela, que o valor a ser considerado para apuração do montante da base de cálculo, para fins de substituição tributária será o constante no campo "VL BRUTO ITEM" e, não o inserto no campo "VL BC ICMS" na Planilha "DADOS EXTRAÍDOS DO XML NF-e (SAÍDAS – EMISSÃO PRÓPRIA)".

Permeia a discussão, além da questão do desconto incondicional, os fatores de conversão. Para elucidar esse ponto transcreveremos a seguir, alguns trechos da sentença objeto do presente recurso, vejamos:

Do mesmo modo advoga a defesa, que as diferenças identificadas pela Fiscalização foram ocasionadas, em parte, por equívocos por ela cometidos quando da formação da base de cálculo do ICMS - ST, uma vez que aquela teria desconsiderado as unidades de medida dos produtos comercializados.

Inicialmente, cumpre-nos destacar que, ao auditarem os arquivos EFD da Autuada, os Representantes Fazendários se depararam com algumas dificuldades quanto à interpretação dos dados fornecidos pela Empresa, pois, em algumas situações, os produtos não possuíam unidades padronizadas de comercialização, o que os motivou a emitir a Notificação nº 00123630/2014 para que a Impugnante indicasse os fatores de conversão utilizados quando da saída dos seus produtos.

Ressalte-se, por necessário, que o trabalho realizado pelos auditores, observado pelos demonstrativos e demais documentos que integram o caderno processual, demonstram explicitamente o rigor técnico, e não meras ilações, sem deixar de olvidar que foi objeto da auditora a análise de dados declarados, pela autuada, por meio da EFD.

Portanto, com base na farta documentação presente nos autos, bem como, com os esclarecimentos adicionais prestados pelos representantes da empresa, por ocasião do atendimento a intimação nº 00123630/2014, consideramos demonstrado que o levantamento realizado pelo Fisco está em perfeita consonância com o normativo tributário e com informações prestadas pela própria empresa por meio da EFD.

## DA MULTA APLICADA

Em relação ao questionamento, suscitado pelo sujeito passivo, a respeito da multa aplicada pelos auditores, confirmamos que foi corretamente imputado o percentual previsto no art. 82, V, "g", da Lei nº 6.379/96, como transcrito abaixo:

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):

(...)

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

A pretensão da recorrente, de abrandamento da penalidade proposta, sob a justificativa de afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não pode ser acolhida, cabendo registrar que o percentual aplicado está em conformidade com a legislação tributária paraibana, não sendo permitida aos órgãos julgadores a aplicação da equidade, bem com a declaração de inconstitucionalidade, por força da vedação expressa no art. 55, da Lei nº 10.094/2013, *in verbis*:

**Art. 55.** Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.

Esta matéria, inclusive, foi objeto da Súmula nº 3 desta egrégia Corte Administrativa, publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 19 de novembro de 2019, como seguinte teor:

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.

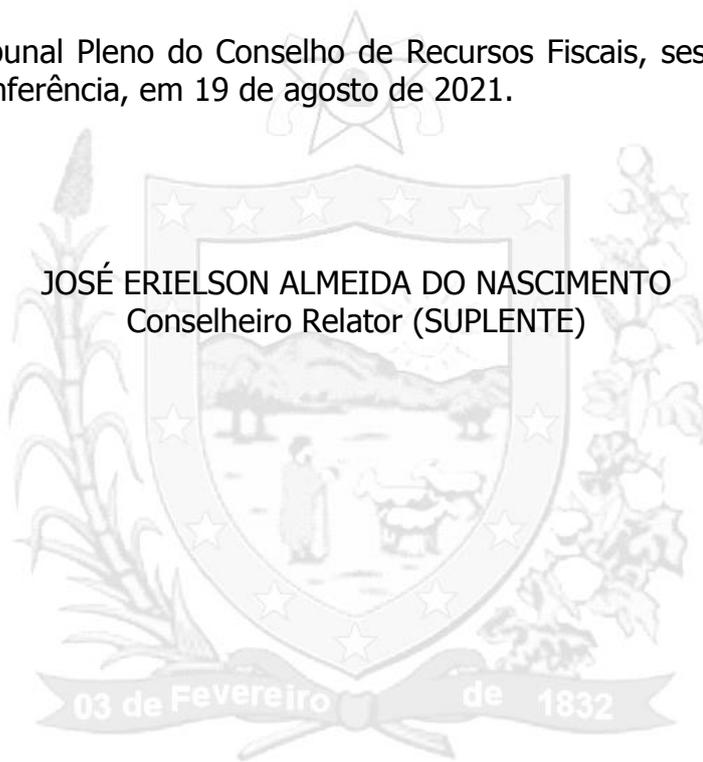
Por todo o exposto,

**VOTO** pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter

integralmente a sentença monocrática que julgou **PROCEDENTE**, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000376/2018-99, lavrado em 16 de abril de 2018, em desfavor da empresa **AMBEV S. A.**, inscrição estadual nº 16.218.715-7, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de **R\$ 17.571.694,62**, sendo **R\$ 8.785.847,31**, de ICMS, por infringência ao art. 395, c/c art. 396, art. 397, III, e art. 399, II, "b", c/fulcro no Art. 391, I, e § 4º, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e **R\$ 8.785.847,31**, a título de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, "g", da Lei nº 6.379/96.

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

Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais, sessão realizada por meio de videoconferência, em 19 de agosto de 2021.



JOSE ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO  
Conselheiro Relator (SUPLENTE)