

PROCESSO Nº 1314552019-9

ACÓRDÃO Nº 0159/2022

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MM SERVIÇOS DE ALIMENTOS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuante: MARIA ELIANE FERREIRA FRADE

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

DECADÊNCIA - RECONHECIDA A EXTINÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN NOS CASOS EM QUE HOUE DECLARAÇÃO DE DÉBITO - OMISSÃO DE SAÍDAS - PRESUNÇÃO - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO) - FALTA DE RECOLHIMENTO - ICMS CALCULADO NOS TERMOS DO DECRETO Nº 26.486/05 - RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO - ACUSAÇÃO RECONHECIDA EM PARTE - MULTA APLICADA - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Nos casos de omissões de saídas, a contagem do prazo decadencial obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendendo-se por exercício o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil, ou o ano civil, nos demais casos. Por outro lado, havendo declaração do débito, aplica-se a regra prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem pagamento do imposto estadual, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB.

- Não se considera industrialização o preparo de produtos alimentares na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitadas e semelhantes, desde que se destinem a venda direta a consumidor e não sejam acondicionados em embalagem de apresentação.

- O contribuinte que adquire mercadorias sujeitas ao regramento da substituição tributária sem a devida retenção é responsável pelo

pagamento do imposto, em observância ao que prescreve o artigo 391, §§ 5º e 7º, II, do RICMS/PB.

- Em se tratando de produtos contemplados pelo Decreto nº 26.486/05, a aplicação das margens de valores agregados (MVA) para formação da base de cálculo do ICMS – ST deve obedecer à sistemática prevista no artigo 2º do referido diploma legal.

- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

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 desprovimento. Contudo, em observância ao princípio da legalidade, altero, de ofício, a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002706/2019-61, lavrado em 27 de agosto de 2019 em desfavor da empresa GEORGE HENRIQUES CRISPIM – EPP (nova razão social: MM SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO LTDA.), condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 31.075,24 (trinta e um mil, setenta e cinco reais e vinte e quatro centavos), sendo R\$ 15.537,62 (quinze mil, quinhentos e trinta e sete reais e sessenta e dois centavos) de ICMS, por afronta aos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646; 399, VI c/ fulcro no 391, §§ 5º e 7º, II, todos do RICMS/PB e R\$ 15.537,62 (quinze mil, quinhentos e trinta e sete reais e sessenta e dois centavos) a título de multas por infração, com fulcro no artigo 82, V, “c” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo a quantia de R\$ 18.342,22 (dezoito mil, trezentos e quarenta e dois reais e vinte e dois centavos), sendo R\$ 9.171,11 (nove mil, cento e setenta e um reais e onze centavos) de ICMS e multa por infração de igual valor.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 31 de março de 2022.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR, FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ (Suplente) E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



PROCESSO Nº 1314552019-9

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MM SERVIÇOS DE ALIMENTOS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuante: MARIA ELIANE FERREIRA FRADE

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

DECADÊNCIA - RECONHECIDA A EXTINÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN NOS CASOS EM QUE HOUE DECLARAÇÃO DE DÉBITO - OMISSÃO DE SAÍDAS - PRESUNÇÃO - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO) - FALTA DE RECOLHIMENTO - ICMS CALCULADO NOS TERMOS DO DECRETO Nº 26.486/05 - RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO - ACUSAÇÃO RECONHECIDA EM PARTE - MULTA APLICADA - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Nos casos de omissões de saídas, a contagem do prazo decadencial obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendendo-se por exercício o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil, ou o ano civil, nos demais casos. Por outro lado, havendo declaração do débito, aplica-se a regra prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem pagamento do imposto estadual, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB.

- Não se considera industrialização o preparo de produtos alimentares na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitadas e semelhantes, desde que se destinem a venda direta a consumidor e não sejam acondicionados em embalagem de apresentação.

- O contribuinte que adquire mercadorias sujeitas ao regramento da substituição tributária sem a devida retenção é responsável pelo

pagamento do imposto, em observância ao que prescreve o artigo 391, §§ 5º e 7º, II, do RICMS/PB.

- Em se tratando de produtos contemplados pelo Decreto nº 26.486/05, a aplicação das margens de valores agregados (MVA) para formação da base de cálculo do ICMS – ST deve obedecer à sistemática prevista no artigo 2º do referido diploma legal.

- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002706/2019-61, lavrado em 27 de agosto de 2019, a auditora fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00001644/2018-40 denuncia a empresa GEORGE HENRIQUES CRISPIM-EPP¹, inscrição estadual nº 16.193.204-5, de haver cometido as seguintes irregularidades, *litteris*:

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

0036 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO) >> O contribuinte substituído suprimiu o recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária sem a devida retenção do imposto devido.

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE ADQUIRIU MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO E PAGOU O ICMS FRONTEIRA (1154), SEM O VALOR AGREGADO. A FISCALIZAÇÃO FEZ AS DEVIDAS AGREGAÇÕES E ABATEU O ICMS PAGO NA RECEITA (1154). TUDO DEMONSTRADO EM PDF.

Em decorrência destes fatos, a representante fazendária, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646; 399, VI c/ fulcro no 391, §§ 5º e 7º, II, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 49.417,46 (quarenta e nove mil, quatrocentos e dezessete reais e quarenta e seis centavos), sendo R\$ 24.708,73 (vinte e quatro mil, setecentos e oito reais e setenta e três centavos) e ICMS e R\$ 24.708,73 (vinte e quatro mil, setecentos e oito reais e setenta e três centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, V, “c” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

¹ Nova razão social a partir de 3/11/2019: MM SERVIÇOS DE ALIMENTOS LTDA.

Documentos instrutórios juntados às fls. 7 a 95.

Depois de cientificada pessoalmente da autuação em 28 de agosto de 2019, a autuada protocolou, em 25 de setembro de 2019, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) A empresa atua como sorveteria, fabricando seu próprio sorvete. A fiscalização classificou os insumos (saborizantes) como preparados, conforme se verifica nas notas fiscais objeto da autuação. Ocorre que, sendo insumos, tais produtos não estão sujeitos ao recolhimento na fonte, ocorrendo a tributação integral quando das vendas de sorvetes;
- b) Apesar dos produtos consignados nos documentos fiscais se destinarem à industrialização de sorvetes, no entendimento do contribuinte, o termo “preparados”, no sentido do Protocolo ICMS nº 20/05 indica “produtos acabados que, colocados em máquinas próprias, estão aptos a produzir sorvetes de consumo imediato”, o que não se enquadra como industrialização;
- c) De acordo com o inciso II do § 1º da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 20/05, estão sujeitos ao regime de substituição tributária os preparados para fabricação de sorvete em máquina, das posições 18.06, 19.01 e 21.06 da NCM, onde não estão incluídas as preparações que devam ser submetidas a processo industrial necessário para obtenção do produto acabado;
- d) A exigência do Fisco Estadual quanto à segunda acusação configura *bis in idem*, uma vez que o imposto foi pago integralmente por ocasião das saídas dos produtos (sorvetes);
- e) Na relação apresentada pela fiscalização para efeito da cobrança do ICMS – Substituição Tributária, também foram incluídos outros itens que estão submetido à sistemática normal de tributação, a exemplo de copos (NF-e nº 2559), além de uma nota fiscal com numeração incorreta (NF-e nº 36445);
- f) No caso da acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, não consta, no processo, a relação das notas fiscais com suas respectivas chaves de acesso, impossibilitando a verificação das operações por elas acobertadas;
- g) A multa aplicada afronta os princípios da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal José Hugo Lucena da Costa, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECADÊNCIA CONFIGURADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB.

- A substituição tributária constitui-se em um regime tributário com expressa disposição legal, atribuindo ao sujeito passivo, tanto ao emitente quanto ao destinatário, a responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento do imposto devido, na forma definida pela lei. Nos autos, comprova-se a falta de recolhimento do ICMS-ST, em virtude da não comprovação do recolhimento. Créditos foram fulminados pela decadência os lançamentos de ofício dos créditos tributários oriundos de falta de recolhimento do ICMS-ST visto que foram efetuados após o prazo de cinco anos contados a partir da ocorrência dos fatos geradores, cuja declaração se fez ao Fisco.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Cientificado de decisão proferida pela instância prima em 26 de outubro de 2021, o sujeito passivo interpôs, em 17 de novembro de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais, por intermédio do qual reapresenta os mesmos argumentos trazidos em sua impugnação, requerendo, ao final, que seja declarada a improcedência do Auto de Infração impugnado.

Alternativamente, em não sendo acolhido o pleito inicial, requer seja excluída ao reduzida a multa imposta.

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

Eis o relatório.

VOTO

Em análise nesta corte o recurso voluntário interposto contra a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002706/2019-61, por meio do qual a empresa GEORGE HENRIQUES CRISPIM - EPP está sendo acusada de haver cometido as seguintes irregularidades: *i*) falta de lançamentos de notas fiscais de aquisição nos livros próprios; e *ii*) falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária.

DA DECADÊNCIA

Na decisão recorrida, o diligente julgador fiscal afastou os créditos tributários relativos ao período de janeiro a agosto de 2014 para a acusação de falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, em razão de haver reconhecido a decadência dos referidos créditos, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

No caso da denúncia de código nº 0036, importante destacarmos que as informações que deram origem aos lançamentos foram enviadas pelo contribuinte à Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba².

Sendo assim, em consonância com o que prescreve o artigo 22, § 3º, da Lei nº 10.094/13, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário submete-se, de fato, à regra estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN:

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. (g. n.)

Considerando que a ciência do Auto de Infração se efetivou em 28 de agosto de 2019, não poderia o Fisco exigir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos antes de 28 de agosto de 2014.

Quanto à primeira acusação (código nº 0009), o fato é que, em se tratando de lançamentos em decorrência de haverem sido constatadas omissões de saídas, a regra do artigo 150, § 4º, do CTN a eles não se aplica.

A respeito do tema, convém observarmos o teor da Súmula nº 555 do Superior Tribunal de Justiça – STJ:

² Fonte: Sistema ATF da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba – Módulo Declarações / EFD.

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. (g. n.)

Da leitura do enunciado da Súmula nº 555 do STJ, extrai-se que, se o débito não foi declarado pelo contribuinte (omissão), o prazo decadencial a ser observado é o do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN:

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

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

O STJ, no julgamento do REsp 1369980 DF 2013/0056738-6, consignou que, *“Se a autoridade administrativa constatar que o sujeito passivo apresentou declaração contendo omissão ou inexatidão quanto ao montante tributável, é cabível o lançamento de ofício, segundo o art. 149 do CTN. Nesse caso, o fato de o contribuinte haver apresentado e recolhido o tributo com base no valor declarado mostra-se irrelevante, porque o objeto do lançamento é justamente o que não foi declarado e, por conseguinte, não foi recolhido. Então, a única forma de se computar o prazo para a constituição do crédito tributário é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, que trata do lançamento de ofício.”* (g. n.)

Neste norte, nenhum dos períodos foi alcançado pela decadência.

Passemos à análise individualizadas das acusações.

0009 – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS

Além de caracterizar descumprimento de obrigação acessória, a falta de escrituração de documentos fiscais de entradas pode ganhar contornos mais amplos. Isto porque a legislação tributária do Estado da Paraíba incluiu esta conduta no rol daquelas que autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido.

Vejamos o que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB³:

Lei nº 6.379/96:

³ Redações vigentes à época dos fatos.

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

RICMS/PB:

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

V – declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso. (g. n.)

A constatação desta omissão, em razão de remeter à venda de mercadorias tributáveis omitidas, caracteriza afronta ao disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Para aqueles que transgredirem os artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabelece a seguinte penalidade:

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):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração;

Em sua defesa, a recorrente contesta a exação fiscal e afirma que, nos autos, não consta a relação das notas fiscais com suas respectivas chaves de acesso, o que teria impossibilitado a verificação das operações por elas acobertadas.

Em verdade, a fiscalização – ao contrário do que afirmara o sujeito passivo – juntou aos autos, como elementos de prova, dois demonstrativos (*vide* fls. 26 e 28). Nas referidas planilhas, consta a indicação dos documentos fiscais não registrados nos livros próprios do contribuinte, bem como suas respectivas chaves de acesso.

Importante destacarmos que a presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB é relativa, cabendo ao contribuinte a prova da sua improcedência, conforme prevê a parte final do *caput* do mencionado dispositivo.

Registre-se, por oportuno, que a defesa não apresentou qualquer elemento de prova em seu favor, ou seja, não se desincumbiu do ônus de demonstrar a inocorrência da conduta infracional que lhe é imputada.

Destarte, ante a falta de provas de que a atuada tenha lançado as notas fiscais listadas pela auditoria ou de que não o fez em virtude de as operações nelas descritas não terem sido efetivamente concretizadas, cabe-nos ratificar os termos da decisão singular e declarar a procedência da denúncia.

0036 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)

Segundo a auditora fiscal responsável pela autuação, a denunciada, na condição de substituído tributário, teria afrontado o disposto nos artigos 391, §§ 5º e 7º, II e 399, VI, ambos do RICMS/PB⁴:

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

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

II - contratante de serviço ou terceiro, nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que participem (Lei nº 7.334/03);

III - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Nova redação dada ao inciso III do art. 391 pelo art. 2º do Decreto nº 24.092/03 (DOE de 14.05.03). Revogado o inciso III do “caput” do art. 391 pelo inciso VIII do art. 3º do Decreto nº 36.213/15 - DOE de 01.10.15. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

III – remetente, em relação ao imposto devido pelos contribuintes sujeitos ao regime de recolhimento fonte, na forma e prazo estabelecidos neste Regulamento, observado o disposto no § 8º (Lei nº 7.334/03);

Acrescentado o inciso IV ao “caput” do art. 391 pelo inciso I do art. 2º do Decreto nº 35.536/14 - DOE de 09.11.14. Efeitos a partir de 01.01.15.

IV – ao remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a transportador autônomo ou a empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita neste Estado.

(...)

§ 5º A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto, objeto da substituição tributária.

(...)

§ 7º Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:

(...)

II - qualquer possuidor, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto.

⁴ Redações vigentes à época dos fatos.

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

(...)

VI - até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos não previstos neste artigo.

Como medida punitiva para a infração identificada, a autoridade fiscal aplicou a multa insculpida no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96:

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):

(...)

c) aos que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem ou depositarem mercadorias sujeitas a substituição tributária, sem o recolhimento do imposto;

Assevera a recorrente que os produtos objetos da autuação são insumos para fabricação de sorvetes e, em assim sendo, não estariam sujeitos ao recolhimento antecipado (ICMS – Substituição Tributária).

Primeiramente, para que se possa exigir o crédito tributário em decorrência de falta de recolhimento do ICMS – ST, por óbvio, é imperativo que os produtos indicados nas notas fiscais listadas pela auditoria estejam enquadrados como sujeito àquela sistemática de tributação.

A análise acerca da tributação dos produtos será realizada a partir dos itens mantidos na decisão singular que expurgou, do levantamento original, as notas fiscais nº 4303, 4339, 49225 e 36456⁵. Justificando as exclusões, o julgador fiscal consignou, na sentença proferida, que:

“As mercadorias das notas fiscais sob n. 4303 e 4339 não estão sujeitas à substituição tributária; a nota fiscal n. 49225 foi colocada em dobro na referida planilha e a nota fiscal n. 36456 é inexistente. Ao passo que expurgaremos do cálculo do crédito tributário os referidos documentos fiscais.”

⁵ A nota fiscal nº 2559, que a defesa alega não haver acobertado operação com mercadoria sujeita à substituição tributária, foi excluída em razão de o período do fato gerador ter sido alcançado pela decadência.

Em consulta ao Sistema ATF da SEFAZ/PB, identificamos, a partir dos números das chaves de acesso das NF-e relacionadas pela fiscalização às fls. 22 e 23, que os produtos mantidos após a decisão monocrática estão classificados nas seguintes posições NCM: 18063220, 18069000, 19019020, 21062000, 21069029, 21069090 e 21602000.

Relevante pontuarmos que, à exceção do item classificado na posição NCM 21602000, todos os demais estão contemplados no Protocolo ICMS nº 20/05, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com sorvetes e com preparados para fabricação de sorvete em máquina.

No âmbito da legislação tributária da Paraíba, a internalização do referido Convênio no ordenamento jurídico do Estado se deu por meio do Decreto nº 26.486/05, que dispõe sobre substituição tributária nas operações com sorvetes e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, cujo inciso II do § 1º do artigo 1º traz a seguinte redação⁶:

Art. 1º Nas operações interestaduais entre os Estados signatários do Protocolo ICMS 20/05, com sorvetes de qualquer espécie e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas entre estabelecimentos localizados em seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nos termos e condições deste Decreto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se:

(...)

II - aos preparados para fabricação de sorvete em máquina, classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH. (g. n.)

A recorrente advoga que todos os itens objeto da autuação foram por ela adquiridos na condição de insumos para fabricação do próprio sorvete, o que afastaria a exigência do ICMS – Substituição Tributária, porquanto se tratar de processo de industrialização.

Ainda que não tenha destacado expressamente, a tese recursal se sustenta no que dispõe o artigo 390, § 4º, VI, do RICMS/PB:

Art. 390. Nas operações internas e interestaduais com os produtos constantes do Anexo 05, adotar-se-á o regime de substituição tributária, obedecendo-se aos percentuais nele fixados como índices mínimos de taxa de valor acrescido (TVA).

(...)

§ 4º Sujeitam-se às normas comuns deste Regulamento e não serão objeto de substituição tributária as seguintes operações tributadas sem a retenção do imposto:

(...)

⁶ Redação vigente à época dos fatos geradores.

VI - as saídas para estabelecimento industrial desde que para utilização em processo de industrialização; (g. n.)

A solução da lide exige uma análise apurada quanto ao tratamento dado pela autuada aos produtos consignados nos documentos fiscais listados pela autoridade fiscal.

De início, convém assinalarmos que a empresa está inscrita no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Paraíba sob o nº 16.193.204-5 e possui, como código de atividade econômica, o CNAE 5611-2/03 – Lanchonetes, Casas de Chá, de Sucos e Similares.

A própria denunciada destaca, em sua peça recursal, as notas explicativas da subclasse 5611-2/03. Senão vejamos:

“Esta subclasse compreende:

- o serviço de alimentação para consumo no local, com venda ou não de bebidas, em estabelecimentos que não oferecem serviço completo, tais como:*
- lanchonetes, fast-food, pastelarias, casas de chá, casas de suco e similares;*
- sorveterias, com consumo no local, de fabricação própria ou não.” (g. n.)*

Definida a atividade da empresa, vejamos o que prescreve o artigo 5º, I, “a”, do Decreto nº 7.212/10, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI:

Art. 5º Não se considera industrialização:

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

- a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

(...)

Da leitura do dispositivo acima reproduzido, infere-se, de forma inequívoca, que a legislação que dispõe sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados afastou, de forma expressa, a condição de industrialização para a situação ora em exame.

Diante deste cenário, não há como se equiparar o fornecimento de sorvete, nos moldes praticados pela empresa, a uma atividade de industrialização, haja vista o produto ser servido diretamente ao consumidor final, dentro de suas próprias instalações, sem acondicionamento em embalagem de apresentação.

Configurado o enquadramento dos produtos nos termos do que estabelece o Decreto nº 26.486/05 e estando afastada a condição de industrialização por força do que prescreve o 5º, I, “a”, do Decreto nº 7.212/10, é forçoso o reconhecimento do acerto da fiscalização em exigir, do sujeito passivo, o tributo devido a título de ICMS – Substituição Tributária, bem como a multa por infração decorrente do descumprimento da referida obrigação principal⁷.

Exigível o tributo a título de substituição tributária, importa dissertarmos a respeito da margem de valor agregado aplicável aos produtos em exame.

Para formação da base de cálculo do ICMS – ST, o Decreto nº 26.486/05, acompanhado o que disciplina o Protocolo ICMS nº 20/05, em seu artigo 2º, assim estabeleceu:

Art. 2º O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destinação da mercadoria, sobre o preço máximo ou único de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído, fixado por autoridade competente ou, na falta deste, o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, deduzindo-se o imposto devido pelas suas próprias operações.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o “caput” deste artigo, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula: “MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1”, onde:

I - “MVA ST original” corresponde às seguintes margens de valor agregado:

- a) de 70% (setenta por cento) para os produtos indicados no inciso I do § 1º do art. 1º;
- b) de 328% (trezentos e vinte e oito por cento) para os produtos indicados no inciso II do § 1º do art. 1º;

II - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituído da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no § 1º do art. 1º.

Não obstante correta a exigência fiscal, observamos um equívoco quando da apuração do tributo devido, uma vez que a auditora fiscal, para o cálculo da MVA ajustada, não observou que os itens objeto da autuação estão contemplados no artigo 1º, § 1º, II, do Decreto nº 26.486/05, o que implica adoção da MVA original de 328%, conforme determina

⁷ Excetuado o montante corretamente excluído pela instância prima e o relativo ao item classificado na posição NCM nº 21602000.

o artigo 2º, § 1º, I, “b” do referido Decreto, o que, inevitavelmente, conduziria a um valor devido maior do que o lançado.

Em que pese a MVA ajustada ter sido calculada de forma incorreta, a complementação do crédito tributário nas esferas administrativas de julgamento não é possível, devendo ser acolhido o valor originalmente calculado.

Quanto à alegação de que a exigência fiscal representa *bis in idem*, em razão de o sujeito passivo ter recolhido integralmente o valor do imposto por ocasião das saídas dos produtos finais (sorvetes), temos a esclarecer que o que se está a exigir no caso em tela é o valor devido a título de ICMS – Substituição Tributária por ocasião das aquisições dos produtos submetidos ao recolhimento antecipado do tributo. Eventuais pagamentos indevidos realizados pelo contribuinte podem ser objeto de processo próprio de restituição, observadas as disposições contidas na Lei nº 10.094/13, não cabendo tal apreciação neste momento processual.

No que se refere à alegação de que a penalidade imposta tem caráter confiscatório, a matéria, na esfera administrativa, não comporta maiores discussões.

É cediço que, para se desconsiderar esta determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade; todavia este juízo de valor é alheio à competência dos órgãos julgadores, conforme se pode verificar na redação do artigo 55 da Lei nº 10.094/13:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Ademais, a matéria já foi sumulada pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, tendo, inclusive, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis. Vejamos a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como o teor da Súmula 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico, em 19 de novembro de 2019:

Lei nº 10.094/13:

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

(...)

§ 3º Depois de publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita - DOe-SER, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Portaria nº 00311/2019/SEFAZ:

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos n°s: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

Realizados os ajustes necessários, o crédito tributário efetivamente devido pelo sujeito passivo apresenta-se conforme demonstrado na tabela a seguir:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	abr/14	173,40	173,40	0,00	0,00	173,40	173,40	346,80
	out/16	129,32	129,32	0,00	0,00	129,32	129,32	258,64
0036 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	jan/14	2.608,93	2.608,93	2.608,93	2.608,93	0,00	0,00	0,00
	fev/14	1.145,88	1.145,88	1.145,88	1.145,88	0,00	0,00	0,00
	mai/14	293,10	293,10	293,10	293,10	0,00	0,00	0,00
	jun/14	100,99	100,99	100,99	100,99	0,00	0,00	0,00
	jul/14	359,30	359,30	359,30	359,30	0,00	0,00	0,00
	ago/14	372,25	372,25	372,25	372,25	0,00	0,00	0,00
	set/14	255,97	255,97	0,00	0,00	255,97	255,97	511,94
	out/14	976,50	976,50	0,00	0,00	976,50	976,50	1.953,00
	nov/14	47,05	47,05	47,05	47,05	0,00	0,00	0,00
	dez/14	4.333,94	4.333,94	3.162,85	3.162,85	1.171,09	1.171,09	2.342,18
	jan/15	287,74	287,74	0,00	0,00	287,74	287,74	575,48
	fev/15	951,90	951,90	0,00	0,00	951,90	951,90	1.903,80
	mar/15	763,38	763,38	0,00	0,00	763,38	763,38	1.526,76
	abr/15	282,87	282,87	0,00	0,00	282,87	282,87	565,74
	mai/15	1.039,11	1.039,11	0,00	0,00	1.039,11	1.039,11	2.078,22
	jun/15	467,42	467,42	0,00	0,00	467,42	467,42	934,84
	ago/15	277,68	277,68	0,00	0,00	277,68	277,68	555,36
	set/15	1.639,36	1.639,36	0,00	0,00	1.639,36	1.639,36	3.278,72
	out/15	371,85	371,85	0,00	0,00	371,85	371,85	743,70
	nov/15 ⁸	817,31	817,31	654,95	654,95	162,36	162,36	324,72
	jan/16	851,62	851,62	425,81	425,81	425,81	425,81	851,62
	mar/16	1.013,50	1.013,50	0,00	0,00	1.013,50	1.013,50	2.027,00
	mai/16	348,21	348,21	0,00	0,00	348,21	348,21	696,42
	jun/16	745,05	745,05	0,00	0,00	745,05	745,05	1.490,10
set/16	867,11	867,11	0,00	0,00	867,11	867,11	1.734,22	
out/16	504,91	504,91	0,00	0,00	504,91	504,91	1.009,82	
nov/16	1.092,21	1.092,21	0,00	0,00	1.092,21	1.092,21	2.184,42	
dez/16	1.590,87	1.590,87	0,00	0,00	1.590,87	1.590,87	3.181,74	
TOTAIS (R\$)		24.708,73	24.708,73	9.171,11	9.171,11	15.537,62	15.537,62	31.075,24

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Contudo, em observância ao princípio da

⁸ Excluída a nota fiscal n° 6650 (NCM do produto não enquadrado no Decreto n° 26.486/05).

legalidade, altero, de ofício, a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002706/2019-61, lavrado em 27 de agosto de 2019 em desfavor da empresa GEORGE HENRIQUES CRISPIM – EPP (nova razão social: MM SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO LTDA.), condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 31.075,24 (trinta e um mil, setenta e cinco reais e vinte e quatro centavos), sendo R\$ 15.537,62 (quinze mil, quinhentos e trinta e sete reais e sessenta e dois centavos) de ICMS, por afronta aos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646; 399, VI c/ fulcro no 391, §§ 5º e 7º, II, todos do RICMS/PB e R\$ 15.537,62 (quinze mil, quinhentos e trinta e sete reais e sessenta e dois centavos) a título de multas por infração, com fulcro no artigo 82, V, “c” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo a quantia de R\$ 18.342,22 (dezoito mil, trezentos e quarenta e dois reais e vinte e dois centavos), sendo R\$ 9.171,11 (nove mil, cento e setenta e um reais e onze centavos) de ICMS e multa por infração de igual valor.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 31 de março de 2022.



Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator

03 de Fevereiro de 1832