



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 1

PROCESSO Nº 2069422018-3

ACÓRDÃO Nº 0494/2022

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: CDA TECNOLOGIA ELETRÔNICA LTDA.

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

Autuante: JOÃO FERNANDES DE ARAÚJO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

DECADÊNCIA - RECONHECIMENTO EX OFFICIO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. CRÉDITO INEXISTENTE. INOBSERVÂNCIA DAS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NO DECRETO Nº 25.515/20014. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. PAGAMENTO EXTRACAIXA. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. DENÚNCIAS COMPROVADAS. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.

- *Constatada a decadência de parte dos créditos tributários lançados nos autos, nos termos do art. 22, § 3º da Lei nº 10.094/2013;*

- *A lavratura do auto de infração foi procedida consoante às cautelas da lei, atendendo aos requisitos formais, essenciais à sua validade, oportunizando-se ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo. Neste contexto, os prazos para a conclusão dos serviços de fiscalização, por se tratarem de prazos impróprios, são destituídos de preclusividade, apenas acarretando sanções administrativas aos que os descumprirem, situação que não motiva decretação de nulidade processual.*

- *Infração nº 0579, procedência do lançamento diante da inobservância das condições normativas previstas para a concessão de crédito presumido, quando das saídas subsequentes de produtos industrializados decorrente de importação de seus insumos ou de produtos constantes no Anexo Único do Decreto nº 25.515/13.*

- *Infração nº 0560, 0558 e 0561, procedência dos lançamentos, considerando que foi comprovada a insuficiência de caixa, o pagamento extracaixa e o suprimento irregular de caixa, representativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis,*



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 2

ante a falta de argumentos e provas materiais capazes de elidir a irregularidade fiscal apurada.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias consiste em uma técnica legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, sendo reveladora de ocorrência de saídas de mercadorias sem emissão documental, onde o seu resultado só pode ser elidido mediante a apresentação de elementos que comprometam a sua liquidez e certeza.

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 de ofício, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento para alterar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000003012/2018-60 (fls. 3/4), lavrado em 21 de dezembro de 2018, contra a empresa, CDA TECNOLOGIA ELETRÔNICA LTDA, inscrição estadual nº 16.205.683-4, declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 10.039.302,22 (dez milhões, trinta e nove mil, trezentos e dois reais e vinte e dois centavos), sendo R\$ 5.019.651,11 (cinco milhões, dezenove mil, seiscentos e cinquenta e um reais e onze centavos), de ICMS, por infringência aos artigos 106, I c/c 158, I e 160, I c/fulcro nos artigos 646, I, “a” e “b”, III, todos do RICMS/PB, com propositura de multa por infração no importe de R\$ 5.019.651,11 (cinco milhões, dezenove mil, seiscentos e cinquenta e um reais e onze centavos), arremada no art. 82, V, “a”, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo, em observância ao disposto no § 1º do art. 22 da Lei nº 10.094/2013, o montante de R\$ 504.251,72 (quinhentos e quatro mil, duzentos e cinquenta e um reais e setenta e dois centavos), sendo R\$ 252.125,86 (duzentos e cinquenta e dois mil, cento e vinte e cinco reais e oitenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 252.125,86 (duzentos e cinquenta e dois mil, cento e vinte e cinco reais e oitenta e seis centavos) de multa por infração.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 20 de setembro de 2022.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 3

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

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

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 4

PROCESSO Nº 2069422018-3

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: CDA TECNOLOGIA ELETRÔNICA LTDA.

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

Autuante: JOÃO FERNANDES DE ARAÚJO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

DECADÊNCIA - RECONHECIMENTO EX OFFICIO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. CRÉDITO INEXISTENTE. INOBSERVÂNCIA DAS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NO DECRETO Nº 25.515/20014. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. PAGAMENTO EXTRACAIXA. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. DENÚNCIAS COMPROVADAS. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.

- Constatada a decadência de parte dos créditos tributários lançados nos autos, nos termos do art. 22, § 3º da Lei nº 10.094/2013;

- A lavratura do auto de infração foi procedida consoante às cautelas da lei, atendendo aos requisitos formais, essenciais à sua validade, oportunizando-se ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo. Neste contexto, os prazos para a conclusão dos serviços de fiscalização, por se tratarem de prazos impróprios, são destituídos de preclusividade, apenas acarretando sanções administrativas aos que os descumprirem, situação que não motiva decretação de nulidade processual.

- Infração nº 0579, procedência do lançamento diante da inobservância das condições normativas previstas para a concessão de crédito presumido, quando das saídas subsequentes de produtos industrializados decorrente de importação de seus insumos ou de produtos constantes no Anexo Único do Decreto nº 25.515/13.

- Infração nº 0560, 0558 e 0561, procedência dos lançamentos, considerando que foi comprovada a insuficiência de caixa, o pagamento extracaixa e o suprimento irregular de caixa, representativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ante



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 5

a falta de argumentos e provas materiais capazes de elidir a irregularidade fiscal apurada.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias consiste em uma técnica legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, sendo reveladora de ocorrência de saídas de mercadorias sem emissão documental, onde o seu resultado só pode ser elidido mediante a apresentação de elementos que comprometam a sua liquidez e certeza.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, o recurso de ofício interposto contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000003012/2018-60 (fls. 3/4), lavrado em 21 de dezembro de 2018, contra a empresa, CDA TECNOLOGIA ELETRÔNICA LTDA, inscrição estadual nº 16.205.683-4, no qual constam as seguintes acusações.

0579- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

NOTA EXPLICATIVA: EM RAZÃO DE CREDITO INEXISTENTE, POR TER O CONTRIBUINTE LANÇADO EM SUA EFD CRÉDITOS FISCAIS COM BASE NOS REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO (PARECER Nº 2013.01.00.00136 E Nº 2014.01.00.00045), AUTORIZADOS PELO DECRETO Nº 25.515/2004, PORÉM, A EMPRESA NÃO SATISFEZ OS REQUISITOS EXIGIDOS PARA TER DIREITO AO BENEFÍCIO CONCEDIDO, HAJA VISTA REALIZAR APENAS OPERAÇÕES DE COMPRA E REVENDA DE MERCADORIAS, QUANDO A APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO ESTÁ CONDICIONADO AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO E INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA, OPERAÇÕES ESTAS NÃO REALIZADAS PELO CONTRIBUINTE, O QUE ENSEJA A GLOSA DO CRÉDITO FISCAL INEXISTENTE, POR AFRONTAR O § 1º DO ART. 1º DO DECRETO Nº 25.515/2004, CONFORME PROVAM OS ELEMENTOS ACOSTADOS AOS AUTOS.

0560- INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (estouro de caixa) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter efetuado pagamentos c/recursos advindos de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, evidenciada pela insuficiência de recursos (estouro de caixa).

NOTA EXPLICATIVA: O RELATÓRIO "LEVANTAMENTO DIÁRIO DA CONTA CAIXA" (ANEXO) DEMONSTRA OS SALDOS CREDORES DE CAIXA, COM BASE NOS LANÇAMENTOS CONSTANTES NO LIVRO DIÁRIO DO CONTRIBUINTE FISCALIZADO.

0007 - PAGAMENTO EXTRACAIXA >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter efetuado pagamentos com recursos



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 6

provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

NOTA EXPLICATIVA: IRREGULARIDADE VERIFICADA ATRAVÉS DA ANÁLISE DOS PAGAMENTOS REALIZADOS REFERENTES AO SALDO DA CONTA FORNECEDORES, CONSTANTE NO BALANÇO PATRIMONIAL PROCEDIDO EM 31/12/2013, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXOS.

0561 - SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter suprido irregularmente o Caixa com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. **NOTA EXPLICATIVA:** O FATO DENUNCIADO SE EVIDENCIA DE DUAS FORMAS: 1. LANÇAMENTOS SEM LASTRO DOCUMENTAL E/OU 2. VENDAS FICTÍCIAS. NA PRIMEIRA, A FISCALIZADA EFETUOU LANÇAMENTOS A DÉBITO DE CAIXA, SUPRINDO-O, PORÉM, DEIXOU DE APRESENTAR A ESTA AUDITORIA OS DOCUMENTOS QUE SUSTENTEM TAIS LANÇAMENTOS. NA SEGUNDA, PARA LASTREAR A CONTABILIZAÇÃO DO SUPRIMENTO DE CAIXA FORAM UTILIZADAS NOTAS FISCAIS CORRESPONDENTES A VENDAS FICTÍCIAS, CONFORME DECLARAÇÕES DOS DESTINATÁRIOS DAS NOTAS, QUE AFIRMAM NÃO TER EXISTIDO A COMPRA, CONSEQUENTEMENTE, TAMBÉM NÃO HOUVE PAGAMENTO. AMBAS AS SITUAÇÕES ESTÃO DEMONSTRADAS ATRAVÉS DOS RELATÓRIOS INTITULADOS SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA E DA DOCUMENTAÇÃO A ELAS ANEXADAS.

0022 – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter vendido mercadorias tributáveis sem a emissão de documentação fiscal, detectado mediante Levantamento Quantitativo.

Em decorrência deste fato, o Representante Fazendário lançou, de ofício, o crédito tributário no valor total de R\$ 10.543.553,94 (dez milhões, quinhentos e quarenta e três mil, quinhentos e cinquenta e três reais e noventa e quatro centavos), sendo R\$ 5.271.776,97 (cinco milhões, duzentos e setenta e um mil, setecentos e setenta e seis reais e noventa e sete centavos), de ICMS, por infringência aos artigos 106, I c/c 158, I e 160, I c/fulcro nos artigos 646, I, “a” e “b”, III, todos do RICMS/PB, com propositura de multa por infração no importe de R\$ 5.271.776,97 (cinco milhões, duzentos e setenta e um mil, setecentos e setenta e seis reais e noventa e sete centavos), arrimada no art. 82, V, “a”, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Após científica por via postal (JO 36268236 4 BR), em 30 de janeiro de 2019, a autuada, por intermédio de seu procurador, apresentou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 874 a 884), por meio da qual afirma, em síntese que:

- a) deve ser reconhecida a nulidade do auto de infração por entender a existência de erros e vícios praticados na presente fiscalização,



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 7

decorrentes do desrespeito a Portaria nº 009/2017, no que se refere aos prazos para conclusão da ordem de serviço;

- b) o trabalho de fiscalização foi realizado fora do domicílio fiscal da autuada que fica na cidade de Campina Grande, mais exatamente na cidade de João Pessoa que fica a 120 km de distância, impossibilitando o acompanhamento dos trabalhos por parte da empresa, cerceando seu direito a ampla defesa;
- c) o funcionamento da empresa foi prejudicado em função da prática de abuso de autoridade, visto o bloqueio inadvertido e ilegal de sua inscrição estadual;
- d) no tocante a denúncia de utilização de crédito inexistente com base nos regimes especiais, informa que a fiscalização, sem Ordem de Serviço Específica, não tem competência para desconsiderar um benefício fiscal concedido mediante processo legal;
- e) o inciso I da Cláusula Quarta do Termo de Acordo e Regime Especial autoriza a realização de operações de compra e revenda de mercadorias no mercado nacional, concedendo crédito presumido, não procedendo à acusação de falta de recolhimento de ICMS por utilização de crédito, sendo indevida a glosa fiscal;
- f) no tocante as denúncias de insuficiência de caixa, em nenhum momento efetuou compras ou vendas de mercadorias sem emissão de notas fiscais, uma vez que o auditor identificou, apenas, 5 (cinco) notas fiscais de um total de 5.000 emitidas, que contiveram erros de emissão documental por parte de um funcionário encarregado de faturamento, ao unificar pedidos de diversas vendas realizadas para clientes em apenas 5 (cinco) operações com notas fiscais emitidas, escolhendo, de forma aleatória, um cliente que seria destinatário das notas fiscais emitidas;
- g) esta falha de procedimento representa 0,1% das emissões de notas fiscais regularmente feitas pela empresa, fato não pode ser considerado como venda fictícia ou a ocorrência de suprimento irregular de caixa, onde o auditor fiscal não considerou os documentos para análise dos fatos apurados;
- h) a fiscalização ao desconstituir o crédito presumido, deixou de considerar os créditos fiscais do período fiscalizado a que teria direito por razão de suas compras realizadas, fato que representa um confisco e sem respaldo legal;



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 8

- i) a fiscalização incorreu em fraude processual quando da emissão de termo de encerramento de forma intempestiva e com informações incorretas na busca de justificar erros cometidos em seus procedimentos fiscais

Ato contínuo, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, oportunidade na qual foram distribuídos ao julgador fiscal João Lincoln Diniz Borges, que baixou o processo em diligência para que a Autoridade Fiscal se pronunciasse sobre os argumentos trazidos pelo contribuinte.

Em atenção à solicitação da GEJUP, os Auditores Fiscais João Fernandes de Araújo, Newton Arnaud Sobrinho e Carlos Eugênio B. Alves Rocha, apresentaram Informação Fiscal (fls. 917 a 929) na qual apresentam diversas considerações sobre o procedimento fiscal.

Ato contínuo, o julgador monocrático prolatou a decisão na qual foi reconhecida a parcial procedência do lançamento, nos termos da seguinte ementa:

PRELIMINARES DE NULIDADE REJEITADAS. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. CRÉDITO INEXISTENTE. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS ADQUIRIDOS NO MERCADO NACIONAL. EFEITOS A PARTIR DO DECRETO Nº 34.634/13. PARCIALIDADE. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. PAGAMENTO EXTRACAIXA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO PROCEDENTE. PASSIVO FICTÍCIO. NULIDADE. VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. PROCEDÊNCIA.

- A lavratura do auto de infração foi procedida consoante às cautelas da lei, atendendo aos requisitos formais, essenciais à sua validade, oportunizando se ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo. Neste contexto, Os prazos para a conclusão dos serviços de fiscalização, por se tratarem de prazos impróprios, são destituídos de preclusividade, apenas acarretando sanções administrativas aos que os descumprirem, situação que não motiva decretação de nulidade processual.

- Confirmada a parcialidade da Infração n ° 0579, diante da ocorrência de equívoco no procedimento da fiscalização ao considerar que todo o período fiscalizado se encontrava ao arpejo das condições normativas inicialmente previstas para a concessão de crédito presumido, quando das saídas subsequentes de produtos industrializados decorrente de importação de seus insumos ou de produtos constantes no Anexo Único do Decreto nº 25.515/13, sem considerar a alteração ocorrida pelo Decreto nº 34.634/13, publicado DOE de 11/12/13, que modificou o entendimento e alcance do regime especial para os estabelecimentos correlatados, ampliando o benefício fiscal para as operações de saídas de produtos adquiridos no mercado nacional com crédito presumido, na forma da Cláusula Quarta do Regime Especial contido no Parecer nº 2014.01.00.00045.

- mantida a acusação postulada na Infração n° 0560, através da constatação de insuficiência de caixa, representativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ante a falta de argumentos e provas materiais capazes de elidir a irregularidade fiscal apurada.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 9

- Imprecisão na descrição da infração acarretou a nulidade referente às denúncias de pagamento extracaixa, com o cancelamento dos valores apurados, para nova feitura fiscal de acordo com a denúncia pertinente à matéria.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias consiste em uma técnica legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, sendo reveladora de ocorrência de saídas de mercadorias sem emissão documental, onde o seu resultado só pode ser elidido mediante a apresentação de elementos que comprometam a sua liquidez e certeza.
AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Em observância ao disposto no artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Após tomar ciência da decisão singular, por meio de DT-e, em 28/11/2019, o contribuinte não mais se manifestou nos autos.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir da empresa CDA TECNOLOGIA ELETRÔNICA LTDA, crédito tributário no valor total de R\$ 10.543.553,94 (dez milhões, quinhentos e quarenta e três mil, quinhentos e cinquenta e três reais e noventa e quatro centavos) decorrente das acusações supra indicadas, em relação aos exercícios 2013 a 2016.

Considerando que a decisão de primeira instância declarou parcialmente procedente a acusação Falta de Recolhimento do ICMS, que reconheceu que a acusação pagamento extracaixa está eivada de vício formal e que foi interposto apenas o recurso de ofício contra esta decisão, a análise do efeito devolutivo do recurso restará adstrito à preliminar de decadência e às fundamentações utilizadas pela instância prima, que será feita de forma individualizada.

Preliminar – Decadência

O Código Tributário Nacional estabelece como prazo decadencial para a constituição do crédito tributário o período de 5 anos, cujo início de contagem considera o tipo de lançamento, ou seja, nos lançamentos de ofício e por declaração, que dependem de conduta comissiva do fisco, aplica-se o regramento contido no art. 173, I, enquanto no lançamento por homologação, que são consolidados independente de conduta do fisco, aplica-se o comando previsto no art. 150, § 4º.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 10

Pois bem, via de regra, o ICMS submete-se ao regramento do lançamento pela espécie denominada “por homologação”, cuja sistemática determina que o fisco, de forma expressa ou tácita, em poder das informações prestadas pelo contribuinte que fundamentaram o pagamento do crédito tributário, aquiesça com a atividade do sujeito passivo.

Desta feita, o comando normativo contido no art. 150, § 4º do CTN indica o início da contagem do prazo para a constituição do crédito tributário, nos casos em que houver pagamento antecipado, promovido pelo contribuinte, senão veja-se:

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.

Este entendimento também se encontra materializado no artigo 22 da Lei nº. 10.094/13.

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.

Por sua vez, não ocorrendo nenhuma das hipóteses do § 3º do art. 22 da Lei nº. 10.094/13, não haverá substrato a ser homologado, motivo pelo qual o prazo inicial será o disposto no art. 173, I do Código Tributário Nacional:

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;



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 11

Esta questão já foi tratada de forma reiterada pelo CRF-PB, fato que motivou a edição de Súmula Administrativa nº 01, publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 19/11/2019, cujo teor passa a ser reproduzido:

SÚMULA 01 - Quando não houver declaração de débito, o prazo decadencial, para o Fisco constituir o crédito tributário, conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos de lançamento por homologação (Acórdãos nºs: 025/2018; 228/2019; 245/2019; 357/2019; 29/2019; 365/2019)

No caso sob exame, os lançamentos relativos ao exercício de 2013 foram alcançados pela decadência, independente da adoção do regramento contido no art. 150, § 4º ou no art. 173, I, ambos do CTN, uma vez que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 30/01/2019, devendo, nos termos do § 1º do art. 22 da Lei nº 10.094/2013, ser declarada de ofício.

Acusação - Falta de Recolhimento do Imposto Estadual – Em razão de Crédito Inexistente.

No que se refere a esta acusação, a autoridade fiscal delimitou da seguinte forma a conduta infracional cometida pelo contribuinte:

0579- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

NOTA EXPLICATIVA: EM RAZÃO DE CREDITO INEXISTENTE, POR TER O CONTRIBUINTE LANÇADO EM SUA EFD CRÉDITOS FISCAIS COM BASE NOS REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO (PARECER Nº 2013.01.00.00136 E Nº 2014.01.00.00045), AUTORIZADOS PELO DECRETO Nº 25.515/2004, PORÉM, A EMPRESA NÃO SATISFEZ OS REQUISITOS EXIGIDOS PARA TER DIREITO AO BENEFÍCIO CONCEDIDO, **HAJA VISTA REALIZAR APENAS OPERAÇÕES DE COMPRA E REVENDA DE MERCADORIAS, QUANDO A APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO ESTÁ CONDICIONADO AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO E INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA, OPERAÇÕES ESTAS NÃO REALIZADAS PELO CONTRIBUINTE, O QUE ENSEJA A GLOSA DO CRÉDITO FISCAL INEXISTENTE, POR AFRONTAR O § 1º DO ART. 1º DO DECRETO Nº 25.515/2004, CONFORME PROVAM OS ELEMENTOS ACOSTADOS AOS AUTOS.** (grifos acrescidos)

Como se percebe, a redação da nota explicativa apresenta o conteúdo do fato gerador de forma clara, sem qualquer dificuldade de compreensão da matéria, sendo relevante transcrever a norma fundamentadora do procedimento, qual seja, o § 1º do Art. 1º do Decreto nº 25.515/2004, *in verbis*:

Art. 1º Fica diferido o recolhimento do imposto **relativo à importação do exterior do país:**

I – de insumos da indústria de informática e automação, constantes do Anexo Único, publicado junto a este Decreto, destinados aos estabelecimentos industriais fabricantes de máquinas e aparelhos elétricos, eletro-eletrônicos, eletrônicos e de



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 12

telecomunicações e equipamentos de informática, cabos e fios de alumínio e fibra ótica, nas seguintes hipóteses:

Nova redação dada ao “caput” do inciso I do art. 1º pelo inciso I do art. 1º do Decreto nº 34.634/13 – DOE de 11.12.13.
OBS: efeitos desde 01.10.13.

I - de insumos da indústria de informática e automação destinados aos estabelecimentos industriais fabricantes de máquinas e aparelhos elétricos, eletro-eletrônicos, eletrônicos e de telecomunicações e equipamentos de informática, cabos e fios de alumínio e fibra ótica, nas seguintes hipóteses:

a) quando utilizados, exclusivamente, no processo produtivo, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes do processo de industrialização;

b) quando utilizados em serviço de assistência técnica e de manutenção, para o momento em que ocorrer a saída dos mesmos do estabelecimento industrial importador;

II – de produtos acabados da indústria de informática e automação, constantes do Anexo Único, destinados a estabelecimento industrial ou comercial atacadista filial de indústria, para o momento em que ocorrer a saída, observado o disposto no § 2º deste artigo;

Nova redação dada ao inciso II do art. 1º pelo art. 1º do Decreto nº 33.498/12 - (PUBLICADO NO DOE DE 24.11.12 – REPUBLICADO NO DOE DE 04.12.12).

II – de produtos acabados da indústria de informática e automação, constante do Anexo Único, destinados a estabelecimento industrial ou comercial atacadista filial de indústria estabelecida neste Estado, para o momento em que ocorrer a saída;

Nova redação dada ao inciso II do “caput” do art. 1º pelo inciso I do art. 1º do Decreto nº 34.634/13 – DOE de 11.12.13.
OBS: efeitos desde 01.10.13.

II - de produtos acabados da indústria de informática e automação, destinados a estabelecimento industrial ou comercial atacadista, filial de indústria estabelecida neste Estado, para o momento em que ocorrer a saída;

III - de bens destinados ao ativo imobilizado, destinados a estabelecimentos industriais tratados no inciso I, para o momento em que ocorrer a desincorporação.

§ 1º Para o disposto neste Decreto considera-se indústria de informática e automação as empresas industriais que atuem com atividade de fabricação de máquinas e aparelhos elétricos, eletro-eletrônicos, eletrônicos, de telecomunicações e equipamentos de informática, cabos e fios de alumínio e fibra ótica.

§ 2º Para usufruir o benefício de que trata este artigo, o contribuinte deverá requerer ao Secretário da Receita Estadual concessão de Regime Especial de Tributação, nos termos do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 13

Acrescentado o § 3º ao art. 1º pelo art. 2º do Decreto nº 33.498/12 - (PUBLICADO NO DOE DE 24.11.12 – REPUBLICADO NO DOE DE 04.12.12).

§ 3º Nas saídas de que tratam os incisos I e II deste artigo, fica dispensado o pagamento do imposto diferido. (grifos acrescidos)

O cerne da questão, sob a perspectiva da fiscalização reside, em síntese, no fato de o contribuinte nunca ter importado, tampouco ter fabricado produtos de informática, apenas revendendo mercadorias, situação que nunca satisfaria as exigências do supracitado Decreto.

Vale registrar que a autoridade fiscal apresentou tal conclusão em um metucioso “Memorial Descritivo do Auto de Infração” (fls. 845 a 867), que elucidou, por meio de um extenso conjunto probatório, o *modus operandi* das atividades econômicas praticadas pelo contribuinte.

A construção de tal entendimento foi tão profunda, que o contribuinte, em sua impugnação, sequer apresentou um parágrafo questionando tal fato, tendo, no mérito desta acusação, centrado sua defesa sob a premissa de que a Cláusula Quarta do TARE valida todos os atos praticados, senão veja-se:

Observe-se que, a atuada requereu a concessão de Regime Especial de Tributação em 05/11/2012, **após averiguar que a empresa se enquadrava nas exigências para concessão do benefício autorizado pelo Decreto nº. 25.515/2004 e alterações, foi aprovado o parecer da Gerência Executiva de Tributação e deferido o benefício pleiteado, para o período de 01/04/2013, à 31/03/2016.**

Com a edição do DECRETO Nº 34.434, DE 10 de Dezembro de 2013, que alterou o Decreto nº 25.515/2004, **conforme homologação do parecer da Gerência Executiva de Tributação em 23/01/2014**, foi alterada a vigência do benefício para o período de 01/10/2013 até 31/12/2020, acrescentando-se outras cláusulas ao Termo de Concessão do Regime Especial de Tributação, as quais não foram observadas pelo auditor fiscal.

(...)

A Cláusula Quarta do Termo de Concessão do Regime Especial de Tributação, firmado entre as partes autoriza a realização de operações de compra e revenda de mercadorias no mercado nacional, concedendo crédito presumido de ICMS, pondo por terra a alegação de que o contribuinte reduziu indevidamente o recolhimento do imposto estadual ao utilizar crédito inexistente, senão vejamos:” (grifos acrescidos)

Um ponto digno de nota: em contraposição ao argumento do contribuinte, consta no Memorial Descritivo do Auto de Infração o seguinte alerta:

A fim de averiguar o enquadramento da Fiscalizada nas exigências do Decreto nº 25.515/2004 foi designado um Auditor Fiscal Tributário, que no curso de seus trabalhos recebeu da Fiscalizada declaração onde ela informa: “... **a Classificação Fiscal dos Produtos Industrializados.**” (fls. 48/49)(gn). Frise-se, que a Empresa



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 14

ainda não havia iniciado suas atividades comerciais, logo, sua declaração não refletiu a realidade, pois ainda não existiam produtos industrializados, como bem observou o Auditor (fls. 51).

Em seguida, como resultado da averiguação, o Auditor esclarece: “Em contato feito com representantes da empresa foi informado que a atividade principal da empresa seria a fabricação de equipamentos de segurança de patrimônio, tais com cercas elétricas, alarmes, sensores, equipamentos de vídeo e outros”. Observa ainda, o Auditor, que a relação apresentada pela Fiscalizada se referia a produtos e mercadorias a serem industrializados e revendidos, pois a empresa se encontrava em fase de implantação, ainda sem todos os equipamentos necessários para o processo produtivo, e que até aquele momento não havia sido declarada nem entrada nem saída de mercadorias.

Por fim, foi **concedido o TARE**, Parecer nº 2013.01.00.00136, **baseado em seus dados cadastrais e nas informações prestadas, sobretudo, naquela em que a Fiscalizada declarou seus produtos industrializados** e comercializados, dos quais cinco constavam no Anexo Único do Decreto nº 25.515/2004. Importante observar que só depois da concessão do benefício foi que a Empresa iniciou suas atividades mercantis, conforme mostra sua EFD.

É patente que a defesa do contribuinte, no que diz respeito ao seu enquadramento nas exigências para concessão do benefício, é frágil, não devendo ser acatada, pois em nenhum momento houve apresentação de contra-argumento relativo à inexistência de atividade de industrialização de produtos, assim como de importação de produtos alcançados pelo Decreto em análise.

De todo modo, o efeito devolutivo do recurso de ofício está centrado na análise da redação do § 3º do art. 5º do Decreto nº 25.515/2004, que apresenta o seguinte teor:

Art. 5º Os estabelecimentos comerciais atacadistas que promoverem saídas de produtos relacionados no Anexo Único, recebidos do exterior com o diferimento previsto no inciso II do art. 1º, poderão recolher o imposto com a base de cálculo reduzida, de forma que a carga tributária resulte em 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação.

Nova redação dada ao art. 5º pelo art. 1º do Decreto nº 33.498/12 - (PUBLICADO NO DOE DE 24.11.12 – REPUBLICADO NO DOE DE 04.12.12).

Art. 5º Os estabelecimentos industriais ou comerciais atacadistas que promoverem saídas de produtos relacionados no Anexo Único, recebidos do exterior com diferimento previsto no inciso II do art. 1º poderão recolher o imposto com a base de cálculo reduzida, de forma que a carga tributária resulte em 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação.

Nova redação dada ao art. 5º pelo inciso III do art. 1º do Decreto nº 34.634/13 – DOE de 11.12.13.

OBS: efeitos desde 01.10.13.

Art. 5º **Os estabelecimentos industriais ou comerciais atacadistas, filiais de indústria**, que promoverem saídas, internas ou interestaduais, de insumos



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 15

recebidos do exterior com o diferimento previsto no inciso II do “caput” do art. 1º poderão recolher o imposto com a base de cálculo reduzida, de forma que a carga tributária resulte em 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação.

§ 1º **Para fruição do benefício previsto no “caput” deste artigo, as saídas promovidas pelo estabelecimento industrial de produtos acabados, por ele importados,** devem corresponder, no período de apuração, no máximo, ao valor dos produtos vendidos por ele fabricados.

§ 2º Na hipótese do valor das vendas de produtos acabados importados pelo estabelecimento industrial ultrapassar, no período de apuração, o valor das vendas de produtos, por ele fabricados, deverá ser acrescido o percentual de 2% (dois por cento) de carga tributária sobre o montante das saídas internas dos produtos importados.

§ 3º **Nas saídas de produtos adquiridos no mercado nacional, fica concedido crédito presumido de ICMS, de forma que o imposto mensal a recolher resulte em uma carga tributária nunca inferior a 3% (três por cento) nas vendas internas, e 1% (um por cento) nas vendas interestaduais.** (grifos acrescidos)

Ao discorrer sobre a acusação, assim se pronunciou o ilustre julgador singular:

A irregularidade se baseia em análise do comportamento de recolhimento do contribuinte em relação ao Regime Especial com adoção de CRÉDITO PRESUMIDO previsto no art. 5º do Decreto nº 25.515/04, quando das saídas de produtos relacionados no Anexo Único, de mercadorias recebidas do exterior com diferimento previsto nos incisos I e II do art. 1º, que resultaria em recolhimento do ICMS com base de cálculo reduzida, de forma que a carga tributária resultante seja equivalente a 3,5% do valor da operação, desde que atendidas às condições previstas no §1º do art. 1º deste decreto.

De fato, o Decreto nº 25.515/04, quando de sua concepção original teve como escopo estimular as empresas de informática e de automação para que pudessem se instalar no Estado da Paraíba para atuarem na atividade de fabricação de máquinas e aparelhos elétricos, eletroeletrônicos, eletrônicos, de telecomunicações e equipamentos de informática, cabos e fios de alumínio e de fibra ótica, tendo o benefício do diferimento do ICMS – IMPORTAÇÃO, incidentes nas aquisições de insumos e de matérias-primas adquiridas do exterior do País e de produtos acabados da indústria de informática e automação, constantes do Anexo Único, destinados a estabelecimento industrial ou comercial atacadista filial de indústria neste Estado, para o momento em que ocorrer a saída posterior, na forma do art. 1º, incisos I, II e III, §1º c/c artigos 4º e 5º, ambos do citado decreto, senão vejamos:

(...)

Como se vê, a norma previa que, tanto o diferimento do ICMS Importação, quanto o CRÉDITO PRESUMIDO, constante nos artigos 4º e 5º do Decreto nº 25.515/04, somente seriam concedidos para usufruto e gozo do benefício fiscal, caso as empresas atendessem as condições estipuladas no citado regime especial.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 16

comprovadas as hipóteses de importação de insumos do exterior do País, bem como nas saídas de produtos fabricados e recebidos do exterior com diferimento relacionados no anexo único do decreto, quando de suas saídas respectivas.

Pois bem, diante realidade normativa, vejo que a fiscalização constatou que a empresa se valia de um benefício fiscal impróprio para uso de crédito presumido com base no regime especial contido no Decreto nº 25.515/04, já que, apesar de ter um CNAE de fabricação de equipamento de informática e de automação em sistema de segurança e outros relacionados à fabricação de periféricos e equipamentos transmissores de comunicação, peças e acessórios, a empresa não importava, muito menos industrializava as mercadorias vendidas em seu estabelecimento comercial, situação devidamente comprovadas pelas provas documentais acostadas pela auditoria fiscal, conforme fls. 382 a 579 dos autos.

No entanto, a situação que se desprende dos autos é de natureza atípica das demandas já analisadas, visto que o Decreto nº 25.515/04 sofreu diversas alterações normativas, mediante edição do Decreto nº 34.634/13, publicado DOE de 11/12/13 que modificou o entendimento e alcance do regime especial para os estabelecimentos correlatados, ampliando o benefício fiscal para as operações de saídas de produtos adquiridos no mercado nacional com crédito presumido equivalente a uma carga tributária nunca inferior a 3% nas vendas internas e de 1% nas vendas interestaduais, na forma do §3º do art. 5º do decreto supra, e ao mesmo tempo revogou o art. 4º e o anexo único da lei, que relacionava os produtos da indústria de informática e automação, passando a ampliar a base de produtos a serem comercializados com introdução da sistemática da substituição tributária para as aquisições de produtos de informática e de automação, conforme dispõe o art. 5-A do diploma, com efeitos normativos que retroagiram para o período de 1º/10/2013, conforme se vê nos dispositivos abaixo citados:

(...)

Desse contexto, se confirma a ocorrência de equívoco no procedimento da fiscalização ao considerar que todo o período fiscalizado se encontrava ao arrepio das condições normativas inicialmente previstas para a concessão de crédito presumido, quando das saídas subsequentes de produtos industrializados decorrente de importação de seus insumos ou de produtos constantes no Anexo Único do Decreto nº 25.515/13, sem considerar o critério temporal dos efeitos da norma vigente que fora alterada por norma posterior, mormente quando a sua eficácia e aplicabilidade devida nos termos do art. 144 do CTN, que assim dispõe:

(...)

Assim, vejo uma premissa fática equivocada de interpretação do Decreto nº 25.515/04, diante do alcance material e temporal do benefício fiscal contido na redução da carga tributária, quando das operações de saída de produtos de informática, eletro– eletrônicos e de automação, que tiveram os efeitos tributários modificados pelo Decreto nº 34.634/13, fato este que foi ratificado na concessão do Regime Especial contido no Parecer nº 2014.01.00.00045, mais precisamente na Cláusula Quarta, com novos critérios de exigibilidade e aplicabilidade na fruição do benefício fiscal do crédito presumido nas saídas de produtos por ela revendidos, adquiridos no mercado nacional, além de vedações previstas de usufruto do benefício fiscal, na forma da Cláusula Sexta do diploma, senão vejamos:



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 17

(...)

Portanto, diante da vigência da Cláusula Quarta do Regime Especial supra e dos efeitos modulares do Decreto n° 34.634/13, que alterou o Decreto n° 25.515/04, entendo como improcedente a repercussão tributária apurada nos lançamentos tributários efetuados a partir de 1° de outubro de 2013, compreendendo o mês de dezembro de 2014 até o mês de dezembro de 2016, sendo mantida a exigência fiscal constante sobre os meses de julho e agosto de 2013, visto contemplar fatos geradores sobre os efeitos normativos iniciais previstos no Decreto n° 25.515/04, onde as mercadorias vendidas pela autuada não atendiam aos requisitos de serem importadas do exterior do País e contempladas no anexo único, até então vigente para efeito de ter direito ao benefício fiscal do crédito presumido, materializando, para este período, a glosa de crédito inexistente por afronta ao §1° do art. 1° da norma legal.

Com base nessas diretrizes, se faz necessário a exclusão de parte dos fatos imponíveis consignados na peça acusatória, **visto se adequar as hipóteses previstas para efeito de usufruto do crédito presumido, na forma do art. 5°, §3° pelo Decreto n° 25.515/04 alterado pelo Decreto n° 34.634/13.** Desse modo, cede lugar a decretação de parcial procedência desta acusação.

Em síntese, a instância prima registrou de forma nítida que o reconhecimento da improcedência do lançamento, em relação aos períodos posteriores a 1° de outubro de 2013, advém das hipóteses previstas para efeito de usufruto do crédito presumido, regulamentadas na forma do art. 5°, § 3° pelo Decreto n° 25.515/04 alterado pelo Decreto n° 34.634/13.

Nesse ponto, convém recordar os ensinamentos contidos na Lei Complementar n° 95/98, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, em especial, sobre a técnica de articulação dos textos legais, que assim apresenta o assunto:

Art. 10. Os textos legais serão articulados com observância dos seguintes princípios:

I - a unidade básica de articulação será o artigo, indicado pela abreviatura "Art.", seguida de numeração ordinal até o nono e cardinal a partir deste;

II - os artigos desdobrar-se-ão em parágrafos ou em incisos; os parágrafos em incisos, os incisos em alíneas e as alíneas em itens;

III - os parágrafos serão representados pelo sinal gráfico "§", seguido de numeração ordinal até o nono e cardinal a partir deste, utilizando-se, quando existente apenas um, a expressão "parágrafo único" por extenso;

(...)

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 18

(...)

III - para a obtenção de ordem lógica:

- a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;
- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
- c) **expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;**
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens. (grifos acrescidos)

Pois bem, com a devida vênia ao entendimento do ilustre julgador monocrático, as alterações promovidas pelo Decreto nº 34.634/2013 não são suficientes para fazer ruir o crédito tributário no caso em análise, dado que a redação do “caput” do art. 5º exige, para a fruição do benefício, que as operações alcançadas pela norma digam respeito à atuação de “estabelecimentos industriais ou comerciais atacadistas, filiais de indústria”, hipóteses nas quais não há similaridade com a atuação do contribuinte.

No entendimento deste Relator, o § 3º do art. 5º não apresenta uma exceção à regra do “caput” quanto aos destinatários da norma, *in casu*, os estabelecimentos industriais ou comerciais atacadistas, filiais de indústria, tendo apenas regulamentado, para estes, a aplicação do benefício em relação às saídas de produtos adquiridos no mercado nacional, motivo pelo qual, não há como se interpretar o § 3º totalmente descontextualizado do seu “caput”.

Por esta razão, o Parecer nº 2014.01.00.00045 registra em seus fundamentos de deferimento da alteração do TARE que o benefício foi concedido com base no Decreto nº 25.515/2004, que dispõe sobre o diferimento do ICMS relativo à importação do exterior do país de insumos e produtos acabados da indústria de informática, eletroeletrônicos e automação.

Ademais, considerando que o sistema jurídico brasileiro está formatado com inspirações Kelsenianas, apresentando como essência de seu funcionamento o postulado da hierarquia das normas, não há como se admitir que um ato administrativo, ao regulamentar uma disposição normativa, apresente conteúdo conflitante com o texto regulamentado.

Desta feita, convém recordar os efeitos da aplicação da teoria dos motivos determinantes, sendo oportuno buscar o socorro nas obras dos ilustres doutrinadores José dos Santos Carvalho Filho e Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹, que assim lecionam:

Carvalho Filho, José dos Santos:

¹ In Manual direito administrativo / José dos Santos Carvalho Filho. – 35. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2021 e Direito administrativo / Maria Sylvia Zanella Di Pietro. – 34. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2021.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 19

Desenvolvida no Direito francês, a teoria dos motivos determinantes baseia-se no princípio de que o motivo do ato administrativo deve sempre guardar compatibilidade com a situação de fato que gerou a manifestação da vontade. E não se afigura estranho que se chegue a essa conclusão: se o motivo se conceitua como a própria situação de fato que impele a vontade do administrador, a inexistência dessa situação provoca a invalidação do ato.

(...)

Acertada, pois, a lição segundo a qual “tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade”.[61](#)

A aplicação mais importante desse princípio incide sobre os discricionários, exatamente aqueles em que se permite ao agente maior liberdade de aferição da conduta. Mesmo que um ato administrativo seja discricionário, não exigindo, portanto, expressa motivação, esta, se existir, passa a vincular o agente aos termos em que foi mencionada. Se o interessado comprovar que inexistente a realidade fática mencionada no ato como determinante da vontade, estará ele irremediavelmente inquinado de vício de legalidade.

Di Pietro, Maria Sylvia Zanella:

Ainda relacionada com o **motivo**, há a **teoria dos motivos determinantes**, em consonância com a qual a validade do ato se vincula aos motivos indicados como seu fundamento, de tal modo que, se inexistentes ou falsos, implicam a sua nulidade. Por outras palavras, quando a Administração motiva o ato, mesmo que a lei não exija a motivação, ele só será válido se os motivos forem verdadeiros.

Pois bem, considerando que a validade do ato administrativo fica vinculada à existência e à veracidade dos motivos apresentados pelos interessados, não há como se interpretar a Cláusula Quarta do TARE nº 2014.01.00.00045 dissociada do conteúdo do Decreto nº 25.515/2004, motivo pelo qual deve ser recuperado o crédito tributário e julgado procedente o lançamento em análise, uma vez que restou comprovado nos autos que o contribuinte não se enquadra como estabelecimento industrial ou comercial atacadista, filial de indústria, pressuposto absoluto, conforme redação do “caput” do art. 5º, para a aplicação do benefício nas saídas de produtos adquiridos no mercado nacional.

Acusação – Pagamento Extracaixa

Em relação à acusação denominada de Pagamento Extracaixa, sua fundamentação repousa na aplicação da presunção *juris tantum* tipificada no art. 646 do RICMS-PB, configurando-se quando a fiscalização demonstra que o dispêndio realizado ou o desembolso efetivado ocorreu sem o competente registro de caixa ou sua contabilização nos assentamentos contábeis da operação financeira, *in verbis*:

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:



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 20

(...)

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

A autoridade fiscal delimitou a matéria da seguinte forma:

0007 - PAGAMENTO EXTRACAIXA >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter efetuado pagamentos com recursos provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

NOTA EXPLICATIVA: IRREGULARIDADE VERIFICADA ATRAVÉS DA ANÁLISE DOS PAGAMENTOS REALIZADOS REFERENTES AO SALDO DA CONTA FORNECEDORES, CONSTANTE NO BALANÇO PATRIMONIAL PROCEDIDO EM 31/12/2013, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXOS.

A fiscalização apresentou, às fls. 777 a 788, o quadro demonstrativo da auditoria do saldo da conta fornecedor constante do balanço patrimonial em relação ao exercício de 2013, na qual há a indicação precisa dos fornecedores e dos documentos emitidos, com identificação e data de lançamento; reprodução da conta fornecedores do Balanço Patrimonial de 2013 (fls. 789 e 790), bem como disponibilizou na mídia digital de fls. 11, entre vários documentos, o Livro Diário do exercício de 2014, demonstrando, portanto, a materialidade da infração.

O julgador monocrático ponderou que:

No entanto, ao analisarmos a denúncia constata-se a existência de erro formal da fiscalização quando da análise dos fatos apurados, haja vista que a repercussão tributária não se deu pela ocorrência direta de “pagamento extra caixa”, visto que nenhum documento de pagamento ou de desembolso foi efetivamente apresentado ou constatado acerca de duplicatas quitadas e não contabilizadas, e sim verificada a existência de passivo fictício, tendo em vista que o procedimento fiscal demonstrou haver saldos fictos de obrigações sem respaldo documental que comprovasse a sua composição declarada em contas de fornecedores, evidenciando, portanto, uma irregularidade com natureza delitiva própria na forma do inciso II do artigo 646 supramencionado.

O Roteiro de Fiscalização, ao apresentar a “AUDITORIA REALIZADA NA CONTA FORNECEDORES TOMANDO POR BASE PARA EFEITO DE AFERIÇÃO O SALDO FINAL DA CONTA FORNECEDORES.” estabelece que é necessária a análise dos pagamentos realizados no exercício subsequente quanto ao saldo final do exercício anterior, devendo ser solicitada ao contribuinte a documentação que comprove os pagamentos realizados, bem como a existência de duplicatas em protesto.

Após a adoção de tal rotina, estabelece que:

Após obter o valor das duplicatas pagas e das duplicatas em protesto, se existirem, referente ao saldo final do exercício anterior, deverá o auditor deduzir o somatório desses valores do valor total do saldo final da conta fornecedores do exercício



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 21

anterior, havendo diferença, em razão da ausência de comprovação de pagamentos que se apresentam ainda em aberto, deverá essa diferença ser denunciada com base na presunção legal de que houve pagamento com recursos extra Caixa, com o devido lançamento de ofício através de auto de infração.

O procedimento realizado pela auditoria fiscal seguiu as prescrições do Roteiro de Fiscalização de forma precisa, valendo destacar que consta nos autos (fls. 797) notificação nº 01013442/2017, na qual foi solicitada a apresentação de:

CÓPIAS DAS DECLARAÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA REFERENTES AOS EXERCÍCIOS 2012, 2013 E 2014; BALANÇOS PATRIMONIAIS DOS EXERCÍCIOS 2012, 2013, 2014 E 2015, DEVIDAMENTE AUTENTICADOS NA JUNTA COMERCIAL DA PARAÍBA, COM OS RESPECTIVOS SALDOS DAS CONTAS FORNECEDORES, DOS ESTOQUES (MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, EMBALAGENS), DESPESAS OPERACIONAIS; DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DA ORIGEM DAS OBRIGAÇÕES ESCRITURADAS NA CONTA FORNECEDORES NOS EXERCÍCIOS 2013, 2014 E 2015 (DUPLICATAS VENCIDAS, PROTESTOS, AÇÕES DE COBRANÇA, EXECUÇÕES, ETC.) E SUA EFETIVA LIQUIDAÇÃO. NÚMERO DA OS: 93300008.12.00007237/2016-84 (grifos acrescidos)

Por sua vez, o contribuinte apresentou argumentos genéricos, suscitando que é contraditória a acusação de insuficiência de caixa e pagamento extracaixa, aliada com o suprimento irregular de caixa, concluindo que em nenhum momento comprou ou vendeu mercadorias sem a emissão de documento fiscal.

Com a devida vênia ao entendimento do nobre julgador monocrático e do contribuinte, todas as acusações indicadas pela fiscalização possuem provas robustas quanto à sua existência, situação que demonstra a correção do procedimento adotado, devendo ser aplicada a regra do ônus processual previsto no parágrafo único do art. 56 da Lei nº 10.094/2013, *ipsi litteris*:

Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

Parágrafo único. **O ônus da prova compete a quem esta aproveita.** (Grifos acrescidos)

Assim, caberia ao contribuinte indicar, de forma precisa, as provas capazes de desconstituir o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, ou seja, demonstrar o efetivo pagamento dos títulos, com recursos advindos do caixa da empresa, ou indicar o protesto do título.

Diante do exposto, com o fito de garantir a certeza e a liquidez necessárias ao crédito tributário, apresentam-se os cálculos devidos:



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 22

Infração	Período	CRÉDITO AUTO INFRAÇÃO			VALOR CANCELADO			CRÉDITO DEVIDO			Obs.
		ICMS	Multa	Crédito	ICMS	Multa	Crédito	ICMS	Multa	Crédito	
0579	jul-13	5.011,31	5.011,31	10.022,62	5.011,31	5.011,31	10.022,62	0,00	0,00	0,00	Decadência
	ago-13	33.804,30	33.804,30	67.608,60	33.804,30	33.804,30	67.608,60	0,00	0,00	0,00	Decadência
	dez-14	35.702,76	35.702,76	71.405,52	-	-	-	35.702,76	35.702,76	71.405,52	
	jan-15	16.653,00	16.653,00	33.306,00	-	-	-	16.653,00	16.653,00	33.306,00	
	fev-15	50.376,49	50.376,49	100.752,98	-	-	-	50.376,49	50.376,49	100.752,98	
	mar-15	24.147,12	24.147,12	48.294,24	-	-	-	24.147,12	24.147,12	48.294,24	
	abr-15	93.708,31	93.708,31	187.416,62	-	-	-	93.708,31	93.708,31	187.416,62	
	mai-15	61.716,31	61.716,31	123.432,62	-	-	-	61.716,31	61.716,31	123.432,62	
	jun-15	57.731,02	57.731,02	115.462,04	-	-	-	57.731,02	57.731,02	115.462,04	
	jul-15	74.402,69	74.402,69	148.805,38	-	-	-	74.402,69	74.402,69	148.805,38	
	ago-15	115.969,52	115.969,52	231.939,04	-	-	-	115.969,52	115.969,52	231.939,04	
	set-15	35.364,07	35.364,07	70.728,14	-	-	-	35.364,07	35.364,07	70.728,14	
	out-15	74.638,90	74.638,90	149.277,80	-	-	-	74.638,90	74.638,90	149.277,80	
	nov-15	74.764,06	74.764,06	149.528,12	-	-	-	74.764,06	74.764,06	149.528,12	
	dez-15	102.665,26	102.665,26	205.330,52	-	-	-	102.665,26	102.665,26	205.330,52	
	jan-16	22.023,67	22.023,67	44.047,34	-	-	-	22.023,67	22.023,67	44.047,34	
	fev-16	21.170,36	21.170,36	42.340,72	-	-	-	21.170,36	21.170,36	42.340,72	
	mar-16	24.382,69	24.382,69	48.765,38	-	-	-	24.382,69	24.382,69	48.765,38	
	abr-16	31.848,15	31.848,15	63.696,30	-	-	-	31.848,15	31.848,15	63.696,30	
	mai-16	10.366,19	10.366,19	20.732,38	-	-	-	10.366,19	10.366,19	20.732,38	
jun-16	172.955,85	172.955,85	345.911,70	-	-	-	172.955,85	172.955,85	345.911,70		
jul-16	39.739,55	39.739,55	79.479,10	-	-	-	39.739,55	39.739,55	79.479,10		
ago-16	17.565,58	17.565,58	35.131,16	-	-	-	17.565,58	17.565,58	35.131,16		
set-16	77.706,60	77.706,60	155.413,20	-	-	-	77.706,60	77.706,60	155.413,20		
out-16	61.897,86	61.897,86	123.795,72	-	-	-	61.897,86	61.897,86	123.795,72		
nov-16	55.152,19	55.152,19	110.304,38	-	-	-	55.152,19	55.152,19	110.304,38		
dez-16	77.507,66	77.507,66	155.015,32	-	-	-	77.507,66	77.507,66	155.015,32		
0560	out-13	23.047,38	23.047,38	46.094,76	23.047,38	23.047,38	46.094,76	0,00	0,00	0,00	Decadência
	nov-13	28.025,95	28.025,95	56.051,90	28.025,95	28.025,95	56.051,90	0,00	0,00	0,00	Decadência
	dez-13	55.599,06	55.599,06	111.198,12	55.599,06	55.599,06	111.198,12	0,00	0,00	0,00	Decadência
	jan-14	46.639,43	46.639,43	93.278,86	-	-	-	46.639,43	46.639,43	93.278,86	
	fev-14	35.315,08	35.315,08	70.630,16	-	-	-	35.315,08	35.315,08	70.630,16	
	mar-14	73.834,66	73.834,66	147.669,32	-	-	-	73.834,66	73.834,66	147.669,32	
	abr-14	43.635,95	43.635,95	87.271,90	-	-	-	43.635,95	43.635,95	87.271,90	
	mai-14	74.179,90	74.179,90	148.359,80	-	-	-	74.179,90	74.179,90	148.359,80	
	jun-14	80.481,15	80.481,15	160.962,30	-	-	-	80.481,15	80.481,15	160.962,30	
	jul-14	53.618,67	53.618,67	107.237,34	-	-	-	53.618,67	53.618,67	107.237,34	
	ago-14	4.614,69	4.614,69	9.229,38	-	-	-	4.614,69	4.614,69	9.229,38	
	set-14	57.365,62	57.365,62	114.731,24	-	-	-	57.365,62	57.365,62	114.731,24	
	out-14	43.642,00	43.642,00	87.284,00	-	-	-	43.642,00	43.642,00	87.284,00	
nov-14	22.446,22	22.446,22	44.892,44	-	-	-	22.446,22	22.446,22	44.892,44		



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022

Página 23

	dez-14	9.087,00	9.087,00	18.174,00	-	-	-	9.087,00	9.087,00	18.174,00	
	jan-15	1.150,06	1.150,06	2.300,12	-	-	-	1.150,06	1.150,06	2.300,12	
	abr-15	56.440,99	56.440,99	112.881,98	-	-	-	56.440,99	56.440,99	112.881,98	
	jul-15	21.018,86	21.018,86	42.037,72	-	-	-	21.018,86	21.018,86	42.037,72	
0558	jan-14	49.050,33	49.050,33	98.100,66	-	-	-	49.050,33	49.050,33	98.100,66	
0561	set-14	338,30	338,30	676,60	-	-	-	338,30	338,30	676,60	
	out-15	61.227,77	61.227,77	122.455,54	-	-	-	61.227,77	61.227,77	122.455,54	
	nov-15	59.957,81	59.957,81	119.915,62	-	-	-	59.957,81	59.957,81	119.915,62	
	dez-15	97.132,20	97.132,20	194.264,40	-	-	-	97.132,20	97.132,20	194.264,40	
	jan-16	37.306,22	37.306,22	74.612,44	-	-	-	37.306,22	37.306,22	74.612,44	
	fev-16	18.700,00	18.700,00	37.400,00	-	-	-	18.700,00	18.700,00	37.400,00	
	mar-16	43.200,00	43.200,00	86.400,00	-	-	-	43.200,00	43.200,00	86.400,00	
	abr-16	21.091,32	21.091,32	42.182,64	-	-	-	21.091,32	21.091,32	42.182,64	
	mai-16	61.560,00	61.560,00	123.120,00	-	-	-	61.560,00	61.560,00	123.120,00	
	jun-16	150.944,22	150.944,22	301.888,44	-	-	-	150.944,22	150.944,22	301.888,44	
	dez-16	799,20	799,20	1.598,40	-	-	-	799,20	799,20	1.598,40	
0022	2013	106.637,86	106.637,86	213.275,72	106.637,86	106.637,86	213.275,72	0,00	0,00	0,00	Decadência
	2015	1.762.384,25	1.762.384,25	3.524.768,50	-	-	-	1.762.384,25	1.762.384,25	3.524.768,50	
	2016	602.333,35	602.333,35	1.204.666,70	-	-	-	602.333,35	602.333,35	1.204.666,70	
		5.271.776,97	5.271.776,97	10.543.553,94	252.125,86	252.125,86	504.251,72	5.019.651,11	5.019.651,11	10.039.302,22	

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento para alterar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000003012/2018-60 (fls. 3/4), lavrado em 21 de dezembro de 2018, contra a empresa, CDA TECNOLOGIA ELETRÔNICA LTDA, inscrição estadual nº 16.205.683-4, declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 10.039.302,22 (dez milhões, trinta e nove mil, trezentos e dois reais e vinte e dois centavos), sendo R\$ 5.019.651,11 (cinco milhões, dezenove mil, seiscentos e cinquenta e um reais e onze centavos), de ICMS, por infringência aos artigos 106, I c/c 158, I e 160, I c/fulcro nos artigos 646, I, “a” e “b”, III, todos do RICMS/PB, com propositura de multa por infração no importe de R\$ 5.019.651,11 (cinco milhões, dezenove mil, seiscentos e cinquenta e um reais e onze centavos), arrimada no art. 82, V, “a”, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo, em observância ao disposto no § 1º do art. 22 da Lei nº 10.094/2013, o montante de R\$ 504.251,72 (quinhentos e quatro mil, duzentos e cinquenta e um reais e setenta e dois centavos), sendo R\$ 252.125,86 (duzentos e cinquenta e dois mil, cento e vinte e cinco reais e oitenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 252.125,86 (duzentos e cinquenta e dois mil, cento e vinte e cinco reais e oitenta e seis centavos) de multa por infração.

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



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0494/2022
Página 24

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 20 de
Setembro de 2022

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator