



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

**Processo nº 1807252014-8**

**TRIBUNAL PLENO**

**Recorrente: VOTORANTIN CIMENTOS N/NE S.A.**

**Recorrida: GERÊNCIA EX. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP**

**Repartição Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE ALHANDRA**

**Autuante: WILSON DE OLIVEIRA FILHO**

**Relator: CONS.º PETRÔNIO RODRIGUES LIMA**

**DECADÊNCIA PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE DOCUMENTOS QUE ACOBERTEM A ACUSAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. PROCEDENTE EM PARTE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

- Toda acusação deve se consubstanciar em documento hábil a aferir liquidez e certeza ao crédito tributário levantado, o que, no caso, relativo à acusação de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, não ocorreu. - É devido o diferencial de alíquota relativo às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso/consumo. Reconhecida a decadência relativa aos créditos cujo fato gerador ocorreu antes de 23/12/2009.

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

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo seu provimento parcial, para alterar, quanto aos valores, a sentença prolatada na primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002328/2014-01, lavrado em 03 de dezembro de 2014, em desfavor da empresa VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S.A., inscrição estadual nº 16.027.016-2, devidamente qualificada nos autos, impondo o ônus decorrente desta ação fiscal, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ 1.217.289,63 (um milhão, duzentos e dezessete mil, duzentos e oitenta e nove reais e sessenta e três centavos), sendo R\$ 811.526,42 (oitocentos e onze mil, quinhentos e vinte e seis reais e quarenta e dois centavos), referente ao ICMS, por infringência ao art. 106, II, "a", do RICMS/PB, aprovado pelo decreto 18.930/97, e R\$ 405.763,21 (quatrocentos e cinco mil, setecentos e sessenta e três reais e vinte e um centavos), referente à multa prevista no art. 82, II, "e" da Lei 6.379/96, alterada pela Lei 10.008/2013.

Ao tempo em que cancela o crédito tributário no valor de R\$ 1.371.471,80 (um milhão, trezentos e

setenta e um mil, quatrocentos e setenta e um reais e oitenta centavos), sendo R\$ 775,00 (setecentos e setenta e cinco reais) de ICMS e mais R\$ 775,00 (setecentos e setenta e cinco reais) de multa referente à acusação de falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária (contribuinte substituído), em conformidade com a decisão tomada na primeira instância; e mais R\$ 913.281,16 (novecentos e treze mil, duzentos e oitenta e um reais e dezesseis centavos) de ICMS e R\$ 456.640,58 (quatrocentos e cinquenta e seis mil, seiscentos e quarenta reais e cinquenta e oito centavos) de multa relativa à acusação de falta de recolhimento de ICMS, pelos motivos já expostos.

P.R.I

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 25 de maio de 2018.

Petronio Rodrigues Lima  
Conselheiro Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros do Tribunal Pleno, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, GILVIA DANTAS MACEDO, REGINALDO GALVÃO CAVALCANTI, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA e THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA

Assessora Jurídica

## RELATÓRIO

Neste colegiado examina-se o recurso voluntário, nos moldes do artigo 77 da Lei nº 10.094/2013, diante da decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002328/2014-01, lavrado em 03/12/2014, (fls. 4-5), no qual constam as seguintes infrações fiscais:

“FALTA DE RECOLHIMENTO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO) – Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária tendo em vista o

contribuinte substituído ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária sem a devida retenção do imposto devido.”

“FALTA DO RECOLHIMENTO DO ICMS – Falta de recolhimento do imposto estadual.”

Foram dados como infringidos os artigos 391, §§ 5º e 7º, II e 399, VI, além do art. 106, todos dispostos no RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97. O crédito tributário proposto foi de R\$ 2.588.761,43, sendo R\$ 1.725.582,58, de ICMS, e R\$ 863.178,85, de multa por infração.

O fiscal autuante anexou relação de faturas constitutivas do crédito tributário proposto no auto de infração e que colaciona o número de todas as notas fiscais objeto da autuação, de forma que esclarece com precisão os contornos do crédito tributário inserto na peça acusatória.

Regularmente cientificada, pessoalmente, em 23/12/2014 (fl. 5), a empresa autuada apresentou reclamação em 21/01/2015 (fls. 185 a 209), na qual se insurge contra os termos da autuação com base nas seguintes argumentações:

- que a fiscalização teria considerado, equivocadamente, o CNAE n.º 4679-6/04, que não é o correto para caracterizar as operações da empresa;
- que é equivocada a autuação porque a empresa atuou, até junho de 2010, como fábrica de cimento, exclusivamente, e, a partir de julho de 2010, como estabelecimento equiparado a indústria, contratando com terceiros operações de indústria para encomenda;
- que as faturas acobertam operações de aquisição de insumo, não podendo se falar em cobrança de ICMS;
- que o auto de infração é nulo diante de lacunas em inobservância ao artigo 142 do CTN;
- que não foram apresentados índices demonstrativos dos valores levantados;
- que o auto de infração é nulo por cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório;

- que a decadência se operou em relação aos fatos geradores anteriores a 21/12/2009;
  
- que a cobrança do ICMS Substituição Tributária e do diferencial de alíquota só é cabível quando as aquisições interestaduais se destinarem à revenda;
  
- que é necessária perícia/diligência fiscal para comprovação dos fatos alegados;
  
- que seja dado o direito de vista ao laudo pericial, oferecendo a oportunidade de oferecer quesitos de esclarecimentos que entender necessário;

Por fim, reclama pela improcedência do referido auto de infração, suspendendo sua exigibilidade, provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, realização de diligência, que seja declarada a nulidade em vista de não haver documentos probantes da acusação, que seja declarada a extinção dos créditos alcançados pela decadência e pela improcedência por não ter ocorrido a falta de recolhimento do imposto.

Com remessa dos autos a GEJUP, com distribuição à Julgadora Rosely Tavares de Arruda, este exarou sentença considerando o auto de infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, conforme ementa abaixo:

*PRELIMINARES. NULIDADE. DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PROVA PARA DAR SUORTE A ACUSAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS E GARANTIDO. CARACTERIZAÇÃO DA ACUSAÇÃO.*

*Decadência não configurada, com supedâneo na regra estatuída n o art. 173, I, do CTN.*

*Nulidade afastada, pois não restou caracterizado neste processo o cerceamento ao contraditório e a ampla defesa, inclusive, tendo o lançamento sido efetuado com as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade que tratam a Lei n.º 10.094/2013, com elementos suficientes para garantir a legitimidade do procedimento fiscal.*

*A falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária enseja o direito de cobrança do imposto ao contribuinte substituído, entretanto, restou sucumbente o crédito tributário diante da falta de provas carreadas aos autos.*

*Caracteriza-se legítima a ação fiscal que exige do contribuinte atuado o pagamento do ICMS, diante do fato de este haver realizado operações sujeitas ao pagamento antecipado do imposto, consoante previsão legal.*

## **AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.**

Cientificado da decisão de primeira instância administrativa, através de A. R., em 26/5/2017 (fls. 311-312), o autuado apresentou recurso voluntário ao Conselho de Recursos Fiscais em 27/6/2017 (fls. 313-336) no qual alega o seguinte:

- que o fiscal utilizou, equivocadamente, o CNAE 4679-6/04, entendendo, erroneamente, que os produtos se destinaram a operações de revenda, tendo inclusive, a partir de julho de 2010, realizado operações de industrialização por encomenda;

- que houve a decadência para os fatos geradores ocorridos antes de 21/12/2009, por aplicação no disposto nos artigos 150, § 4º e 156, V, ambos no CTN;

- que a autoridade fazendária não instruiu devidamente o processo;

- que o auto de infração se baseia em grave equívoco, já que nunca ocorreu a falta de recolhimento do ICMS;

- que deve a suspensão da exigibilidade se operar em função da interposição do recurso voluntário de que nesse processo se trata a partir de então, devendo se declarar a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários levantados;

- que o auto de infração deve ser nulo, tudo em observância ao princípio da verdade material;

- que é necessária a realização de diligência para o esclarecimento dos fatos e, quando oportunizado, não foi possível fazer o pagamento das custas (fl. 321);

- que o auto de infração é nulo por faltarem diversos elementos obrigatórios: o tipo de infração, termo de conclusão da fiscalização, implicando no cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório;

- que a empresa operou unicamente como fábrica de cimento, sendo indevida a cobrança de tributos

por conta da aquisição das mercadorias a título de ICMS Substituição Tributária e ICMS diferencial de alíquota;

- que, em relação à nota fiscal de n.º 585, trata-se de remessa para demonstração recebida no estabelecimento da recorrente, tendo a decisão recorrida desconsiderado a operação de forma equivocada;

Por fim, em análise preliminar, requer o recebimento do recurso voluntário, determinando-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e deferida, caso solicitada, a certidão de regularidade fiscal. Protesta, ainda, provar as alegações por todos os meios em direito admitidos.

Requer, ainda, a declaração de nulidade da decisão recorrida, a declaração de que a autoridade tributária jamais poderia constituir qualquer crédito tributário de ICMS ST em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 21/12/2009, em função da decadência e, por fim, declarar a nulidade do referido auto de infração, tendo em vista que o auditor fiscal não instruiu devidamente o processo com os documentos necessários, comprometendo a certeza e a liquidez do crédito tributário levantado.

No mérito, que seja declarada a improcedência do lançamento em função do mesmo se basear em grave equívoco, pois nunca ocorreram as supostas faltas de recolhimento do ICMS e ICMS ST.

Na sequência, os autos foram remetidos a esta Casa, com distribuição a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento.

**Este é o relatório.**

VOTO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00002328/2014-01 lavrado em 3/12/2014 (fl 04-05) em desfavor da empresa Votorantim Cimentos N/NE S.A., devidamente qualificada nos autos.

Constata-se que o litígio administrativo versa sobre matéria bastante conhecida para aqueles que labutam no direito tributário no Estado da Paraíba, qual seja, lavratura de auto de infração por ocasião do cometimento da infração de não recolhimento do diferencial de alíquota de mercadorias destinadas a uso/consumo em aquisições interestaduais, além da infração de não recolhimento do ICMS – Substituição Tributária na condição de substituído, conforme precisamente demonstrado na peça acusatória.

Assim, abordaremos, item a item, para fins meramente didáticos, as acusações – e o referido recurso - inseridos no libelo acusatório, esmiuçando as razões de fato e de direito que dizem respeito ao auto de infração sob reproche:

## 1) DAS PRELIMINARES

Com relação à suspensão da exigibilidade, mostra-se matéria de discussão infértil, posto que a própria legislação relativa ao PAT no Estado da Paraíba prevê o impedimento da administração fazendária de exercer qualquer ato expropriatório em relação ao patrimônio do contribuinte enquanto estiver em litígio matérias que digam respeito ao auto de infração lavrado. Ocorre que, mesmo nesse período, a legislação autoriza a instauração do procedimento fiscal contra qualquer contribuinte, conforme disposição do artigo 54-A:

**Art. 54 - A. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário poderá ser instaurado procedimento fiscal contra o contribuinte destinado a prevenir a decadência, salvo no caso em que a própria medida judicial expressamente impedir a constituição do crédito tributário.**

No mesmo diapasão, o Regimento Interno do CRF, aprovado pela portaria 75/2017, dispõe sobre o tema, afastando qualquer temor do contribuinte a respeito de qualquer ato de exigibilidade do crédito tributário que possa ser exercida pela Administração contra o contribuinte:

**Art. 81.** Caberá Recurso Voluntário da decisão proferida em primeira instância em processo contencioso ou de consulta, favorável à Fazenda Estadual, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da intimação da sentença, na forma do art. 11 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

**§ 1º** O recurso terá efeitos suspensivo e devolutivo.

Assim, até que prove que o Estado tenha exercido qualquer ato expropriador do patrimônio do recorrente, vejo como sem objeto as considerações do contribuinte a este respeito, sendo certo que,

até que a contenda administrativa se revista de caráter definitivo, nenhuma ação será intentada com esse propósito.

O contribuinte também argumenta sobre a necessidade da realização de perícia, o que se mostra desnecessário. Primeiro porque a matéria fática está esclarecida em todos seus fundamentos, não restando qualquer dúvida a respeito de que matéria se trata, nem de autoria ou de qualquer outro critério em que se exija, da constituição do crédito tributário, qualquer informação. Segundo, como bem demonstrado nos autos, a Administração Fazendária, a despeito da desnecessidade, colocou à disposição do contribuinte todas as oportunidades que são previstas pelo RICMS para a realização do feito, havendo sido emitido até mesmo um DAR para pagamento das custas (fls. 289 e 290).

Ocorre que, por deliberação e arbítrio próprios, o contribuinte simplesmente o ignorou e não efetuou o recolhimento, precluindo seu direito a respeito da diligência que, com tanto fervor, aqui defende. E a preclusão ocorre em nome do princípio segundo o qual nenhum direito deve ser posto à disposição de quem dorme: *dormientibus non succurrit ius* (o direito não socorre os que dormem).

Também aduz o contribuinte a respeito de sua nulidade por faltarem à peça acusatória diversos elementos, o que no caso não vislumbro. Aliás, a nulidade, que pode ser declarada de ofício, deve encontrar respaldo na legislação, que no artigo 14 da Lei do PAT esclarece as hipóteses:

Art. 14. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente;

III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;

IV - os despachos e as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades;

V - os autos de infração de estabelecimentos lavrados pelos auditores fiscais tributários estaduais de mercadorias em trânsito.

Vê-se, portanto, do texto do dispositivo destacado, que não há nos autos qualquer elemento que nos seduza a considerar nulidade no auto de infração, atendendo, a peça acusatória, a todas as disposições do artigo 41 do estatuto processual administrativo em vigor na Paraíba, *in verbis*:

Art. 41. São requisitos do Auto de Infração e da Representação Fiscal:

I - a indicação da repartição preparadora;

II - a hora, a data e o local da lavratura;

III - a qualificação do autuado, o endereço, e dependendo do tributo, o número do registro no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF/MF), sua inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado (CCICMS/PB) e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda (CNPJ/MF);

IV - sendo o caso, a qualificação dos dirigentes ou responsáveis legais pela empresa, quando possível tal identificação;

V - a descrição da infração com o respectivo montante tributável;

VI - a capitulação da infração e a indicação da penalidade aplicável;

VII - o valor do tributo lançado de ofício;

VIII - o valor da penalidade aplicável;

IX - a intimação para o pagamento do tributo e penalidade ou para apresentação da impugnação, se for o caso, indicando o prazo e seu permissivo legal;

X - o esclarecimento de que, havendo expressa renúncia à impugnação, o contribuinte poderá beneficiar-se das reduções legais, nas hipóteses de pagamento, à vista ou parcelado;

XI - a assinatura e qualificação funcional do autor;

XII - a assinatura do autuado ou seu representante, inclusive na modalidade virtual, nos termos previstos na legislação, sendo substituída, no caso de recusa ou outro obstáculo, por declaração das razões pelas quais não foi feita a intimação;

XIII - a assinatura de testemunhas, quando houver.

Não se extrai, por isso, do texto da lei, de que houve qualquer omissão na identificação dos elementos necessários à regularidade da autuação, tendo, o auditor fiscal, revestido o documento acusatório de todos os pré-requisitos necessários ao conhecimento da matéria.

E é por todo esse escopo probatório que se alcançou, o mais que se pode, a verdade material. Ora, que item emprestaria mais força ao auto de infração que não um documento fiscal (nota fiscal). Ao relacionar cópia das faturas, das quais se extraem todos os números das notas fiscais relacionadas a ela, está a autoridade fazendária oportunizando conhecimento ao acusado de que matéria se trata e em relação às operações de aquisição interestadual realizadas, com discriminação de todos os documentos, motivo pelo qual falar em nulidade em virtude do princípio da verdade material seria inoportuno e não acatável.

Outro ponto que diz respeito ao litígio inaugurado pela reclamação impetrada nos autos diz respeito à decadência. Isso é matéria que deve ser reconhecida de ofício pelos órgãos julgadores, em observância ao que prescreve o artigo 22 do PAT, *in verbis*:

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. (GRIFO NOSSO)

§ 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.

§ 4º O pedido de parcelamento ou qualquer outra espécie de confissão espontânea de débito tributário, apresentado após o prazo decadencial, não têm o poder de restabelecer a exigibilidade do crédito tributário extinto pela decadência.

Ocorre que, em relação a essa acusação, é de se reconhecer, para alguns períodos relacionados aos crédito tributário levantado, conforme prescreve o artigo 22 do PAT e seus parágrafos, a ocorrência da decadência.

Assim, contrariando a decisão *a quo*, tendo a ciência do lançamento se efetuado em 23/12/2014, todo o crédito inserido no auto de infração que se refere aos períodos de novembro de 2009 e anteriores já foram alcançados pelo instituto da decadência, motivo pelo qual todos os valores levantados no auto de infração, que se referem à acusação de FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, relativo aos períodos de janeiro/2009 a novembro/2009 se encontram decaídos.

Em relação aos créditos tributários relativos a dezembro de 2009, considerando como fato gerador do imposto a data de entrada no território paraibano, devem ser excluídos da cobrança todas as notas fiscais inseridas na fatura daquele período cuja data de entrada no território paraibano ocorreu antes de 23/12/2009, conforme cópia da fatura de dezembro (fls. 369-372).

O quadro abaixo informa sobre o crédito decaído:

Código da infração	Período	Valor do ICMS	VALOR EXCLUÍDO	Valor da Multa Excluída	Total	Motivo
36	set/09	775,00	775,00	775,00	1.550,00	Falta docum

285	jan/09	113.204,46	113.204,46	56.602,23	169.806,69	Deca
285	fev/09	181.214,30	181.214,30	90.607,15	271.821,45	Deca
285	jun/09	56.866,91	56.866,91	28.433,46	85.300,37	Deca
285	jun/09	114,54	114,54	57,27	171,81	Deca
285	jul/09	81.982,91	81.982,91	40.991,46	122.974,37	Deca
285	ago/09	38.498,70	38.498,70	19.249,35	57.748,05	Deca
285	set/09	101.748,42	101.748,42	50.874,21	152.622,63	Deca
285	out/09	178.726,64	178.726,64	89.363,32	268.089,96	Deca
285	nov/09	104.436,31	104.436,31	52.218,16	156.654,47	Deca
285	dez/09	63.488,93	56.487,97	28.243,99	84.731,96	Deca
TOTALIS		921.057,12	914.056,16	457.415,58	1.371.471,80	

## 2) ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

De início, malgrado seja matéria já fartamente discutida no Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, fazem-se necessários esclarecimentos a respeito do arcabouço jurídico autorizativo da cobrança, tanto do ICMS Substituição Tributária quanto do ICMS diferencial de alíquota para os contribuintes inscritos no cadastro geral da Secretaria de Estado da Receita, condição na qual se inclui o suplicante.

Com relação ao ICMS Substituição Tributária, o diploma legal do ICMS prevê, para algumas mercadorias, uma condição de tributação especial para as quais fica responsável o contribuinte remetente (dito substituto) responsável pela retenção do imposto devido ao Estado onde se localiza

o contribuinte destinatário para, em momento posterior, efetuar o referido recolhimento. No estado da Paraíba, a relação de mercadorias sujeitas a esse modelo especial de tributação está contida no Anexo 5.

Esse regime especial de tributação foi inclusive objeto de emenda à Constituição que, a partir da sua vigência, afastou qualquer discussão a respeito da legalidade da cobrança antecipada do ICMS. No nosso ordenamento local, a autorização para a cobrança está prevista o artigo 390 do RICMS:

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

**§ 1º** A substituição tributária far-se-á mediante a retenção do imposto devido em função de operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes sujeitas a esse regime de tributação.

[...]

Portanto, conforme destacado dispositivo, a Substituição Tributária é instituto autorizado pela legislação. Mais do que isso, e, em beneplácito de um melhor controle por parte das Administrações Fazendárias, o mecanismo excepto foi objeto da atenção da própria Constituição, como já exposto, em que, emendada, passou a prever a antecipação do recolhimento do ICMS através do referido regime especial.

Em regra, por determinação legal, a responsabilidade pelo recolhimento é atribuído ao contribuinte substituto, na condição de proceder à retenção e ao recolhimento para o Estado de destino, como bem sabido de todos que militam no âmbito do direito tributário. Ocorre que, prevendo qualquer subversão ao sistema, o legislador previu que, na hipótese de não retenção ou de não recolhimento, a atribuição da responsabilidade ao contribuinte substituído (destinatário das mercadorias objeto do regime especial), na dicção do artigo 391:

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 ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

Nova redação dada ao inciso I do art. 391 pelo art. 2º do Decreto nº 24.092/03 (DOE de 14.05.03).

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

[...]

§ 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.

[...]

Assim é que, em relação às alegações do contribuinte relativas ao erro cometido pelo fiscal autuante, de ter se baseado em CNAE tal ou qual, se configura absolutamente irrelevante tal condição porque a própria legislação, no artigo 391, I, elege como responsável pelo recolhimento o industrial, o comerciante ou qualquer outra categoria de contribuinte, independentemente do CNAE com o qual tenha se inscrito no cadastro geral de contribuinte da Secretaria de Estado da Receita, no que se refere às mercadorias constantes do anexo 5.

A condição *sine qua non* para que haja a responsabilização pelo pagamento é a aquisição da mercadoria sujeita à substituição tributária sem que tenha havido a retenção ou quando retido a menor. Se for hipótese de mercadoria submetida ao regime especial, será devido o tributo e responsabilizado todos aqueles que com a operação mercantil guardem interesse, seja na condição de contribuinte substituto ou contribuinte substituído.

Nesse caso, entretanto, como demonstrado pela julgadora singular, fica evidenciado que o auditor fiscal não acostou ao processo documentos suficientes (número da nota fiscal) e necessários para a garantia da liquidez e certeza do crédito tributário, razão pela qual deve ser afastado da acusação inicial inserto no libelo fiscal o crédito tributário referente à cobrança do ICMS Substituição Tributária, cujo montante do imposto importa no valor de R\$ 775,00, conforme cópia de consulta realizada no sistema ATF (fls 366-368).

### 3) ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

Em que pese ao alegado sobre a deficiência na instrução do processo, para a infração de falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquota, não vislumbro como pode prosperar tal argumento, visto que, nos autos, consta vasta documentação probatória que consubstancia as acusações postas nos autos e que são objeto deste processo administrativo tributário.

Ainda diante das alegações da defesa, é de se considerar que a condição de industrial é circunstância específica a merecer da legislação do ICMS na Paraíba certas prerrogativas que dizem respeito à importância das unidades fabris no contexto da economia local. Entretanto, no que se refere às aquisições interestaduais relativas às mercadorias destinadas a uso e consumo, pouco nos diz a condição de contribuinte industrial para efeito da cobrança do tributo.

Mesmo que, como alegado, a partir de julho de 2010, ela tenha firmado contrato de industrialização

com outras unidades fabris contribuintes ou não do ICMS, no Estado da Paraíba, a responsabilidade pelo ICMS diferencial de alíquota é do adquirente e, como demonstrado nos autos, o adquirente foi o contribuinte autuado, motivo pelo qual a alegação de que houve contrato de remessa para industrialização é irrelevante e o ICMS diferencial de alíquota é devido.

Isso porque, a respeito do diferencial de alíquota nas aquisições de empreendimentos industriais, algumas considerações merecem algum debate. O mais importante deles se refere à definição de bens destinados a uso e consumo, no que concerne à discussão a respeito da regularidade de cobrança do ICMS diferencial de alíquota. Ora, como é bem sabido, o conceito de materiais de uso e consumo difere diametralmente do conceito de matéria-prima; enquanto esta se refere a todos os materiais empregados direta e imediatamente à produção do produto final, aquelas se prestam a dar sustentação à atividade empresarial e industrial, sem que se incorpore àquele bem, objeto da finalidade social à qual se propõe o estabelecimento industrial.

E aqui, se tenha em mente que a definição de insumos encerra especificidades e particularidades relativas a cada espécie tributária, de forma que se faz necessário – objetivando afastar considerações equívocas – a análise de cada caso individualmente, observando as normas específicas de cada exação, tendo em mente a teleologia dessas normas para o fim de delimitar o conceito de insumo.

Dado o caráter complexo que as definições incorporam, muitos contribuintes têm se valido da subjetividade dos conceitos para estender aquilo que a legislação restringe. Para efeito do não recolhimento do ICMS diferencial de alíquota, esses contribuintes tem se valido do conceito de insumo para abarcar o menor número possível de produtos adquiridos, valendo-se do artifício para escapar da incidência do tributo.

A posição não é apropriada porque insumos dizem respeito, tão somente, a todos os produtos que, utilizados na produção industrial, serão parte, cada um em específica proporção, do produto final, objeto da atividade mercantil a que se presta a indústria em um determinado momento, até porque elas produzem para vender, em regra.

Assim, pode-se apropriar dos conceitos de insumo que, para a ciência econômica se refere a um [bem](#) ou [serviço](#) destinado à fabricação de outro bem ou serviço. É, portanto, cada um dos elementos ([matérias-primas](#), [bens intermediários](#), uso de equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços.

Na sua conceituação mais abrangente, insumo é a combinação de fatores de produção, diretos (matérias-primas) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços, seja de forma.

Para efeito da incidência de ICMS diferencial de alíquota, o que conta é a separação entre os fatores de produção diretos (matérias-primas), aqueles que se incorporam ao bem final e os demais bens utilizados naquela atividade. Para as matérias primas é cediço que a cobrança não seria devida. Contudo, para todas as aquisições relativas a bens destinadas a uso/consumo, a cobrança é regular e merece dos auditores a exigência legal da lavratura do auto de infração, sob pena de responsabilidade.

Em outra análise, o conceito de uso e consumo engloba os produtos destinados a compor indiretamente o produto final. Aqueles sem os quais o processo produtivo se mostra inviável, mas não se incorporam ao produto final. Podemos dar o exemplo da própria mão-de-obra. Não é possível pensar, ainda hoje, em processo produtivo, mesmo nos mais vanguardistas setores da indústria, que prescindam da mão-de-obra. É insumo, mas não se incorpora ao produto final. Assim como peças de reposição etc. Aliás, o ICMS diferencial de alíquota, como prescreve a legislação em vigor, que incide sobre tais aquisições nem mesmo se presta ao crédito fiscal, na dicção do artigo 33 da Lei 87/96:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

**I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;** (gn)

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;

III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
- c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

É de se ter em mente, por isso, que o legislador vislumbrou a natureza restritiva da norma,

considerando o limite daquilo que pode ser considerado insumo passível de apropriação do crédito da exação “a capacidade do insumo em gerar o produto novo ou interagir diretamente com ele, não abrangendo aqueles produtos que atuam sobre as máquinas, equipamentos ou ferramentas, que se constituem nos meios dos quais se vale o industrial para obter esses produtos novos”.

(Considerações feitas pelo antigo Conselho de Contribuintes – atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – ao analisar questões de crédito fiscal do IPI).

Diante das considerações supra, fica o crédito tributário constituído conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO	PERÍODO		ICMS (A. I.)	ICMS EXCLUÍDO	ICMS DEVIDO	MULTA	CRÉDITO TRIBUTÁRIO
FALTA DE REGISTRO DO ICMS – SUBSTITUTO DO ICMS – (CONT. SUBSTITUTO.)	01/09/2009	30/09/2009	775,00	775,00	-	-	-
FALTA DE REGISTRO DO ICMS.	01/06/2009	30/06/2009	56.866,91	56.866,91	-	-	-
FALTA DE REGISTRO DO ICMS.	01/07/2009	31/07/2009	81.982,91	81.982,91	-	-	-
FALTA DE REGISTRO DO ICMS.	01/08/2009	31/08/2009	38.498,70	38.498,70	-	-	-

ICMS.

FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/09/2009	30/09/2009	101.748,42	101.748,42	-	-	-
FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/10/2009	31/10/2009	178.726,64	178.726,64	-	-	-
FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/11/2009	30/11/2009	104.436,31	104.436,31	-	-	-
FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/12/2009	31/12/2009	63.488,93	56.487,97	7.000,96	3.500,48	10.501,41
FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/01/2010	31/01/2010	37.931,35	-	37.931,35	18.965,68	56.897,03
FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/02/2010	28/02/2010	100.778,00	-	100.778,00	50.389,00	151.167,00
FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/03/2010	31/03/2010	184.386,48	-	184.386,48	92.193,24	276.579,72
FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/04/2010	30/04/2010	47.594,53	-	47.594,53	23.797,27	71.391,80
FALTA DE R ECOLHIME	01/02/2010	28/02/2010	12.608,61	-	12.608,61	6.304,31	18.912,92

NTO DO  
ICMS.

FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/03/2010	31/03/2010	7.255,22	-	7.255,22	3.627,61	10.882
---	------------	------------	----------	---	----------	----------	--------

FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/03/2010	31/03/2010	52.083,22	-	52.083,22	26.041,61	78.124
---	------------	------------	-----------	---	-----------	-----------	--------

FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/04/2010	30/04/2010	10.763,40	-	10.763,40	5.381,70	16.145
---	------------	------------	-----------	---	-----------	----------	--------

FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/05/2010	31/05/2010	148.520,10	-	148.520,10	74.260,05	222.78
---	------------	------------	------------	---	------------	-----------	--------

FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/06/2010	30/06/2010	119.321,79	-	119.321,79	59.660,90	178.98
---	------------	------------	------------	---	------------	-----------	--------

FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/04/2010	30/04/2010	9.887,17	-	9.887,17	4.943,59	14.830
---	------------	------------	----------	---	----------	----------	--------

FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/05/2010	31/05/2010	5.582,95	-	5.582,95	2.791,48	8.374,
---	------------	------------	----------	---	----------	----------	--------

FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/05/2010	31/05/2010	37.623,24	-	37.623,24	18.811,62	56.434
---	------------	------------	-----------	---	-----------	-----------	--------

FALTA DE R	01/01/2009	31/01/2009	113.204,46	113.204,46	-	-	-
------------	------------	------------	------------	------------	---	---	---

ECOLHIME  
NTO DO  
ICMS.

FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/02/2009	28/02/2009	181.214,30	181.214,30	-	-	-
FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/09/2010	30/09/2010	16.634,55	-	16.634,55	8.317,28	24.951
FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/11/2010	30/11/2010	13.554,85	-	13.554,85	6.777,43	20.332
FALTA DE R ECOLHIME NTO DO ICMS.	01/06/2009	30/06/2009	114,54	114,54	-	-	-
<b>TOTAL</b>			<b>1.725.582,58</b>	<b>914.056,16</b>	<b>811.526,42</b>	<b>405.763,21</b>	<b>1.217.</b>

Por todo o exposto,

V O T O - pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo seu *provimento parcial*, para alterar, quanto aos valores, a sentença prolatada na primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002328/2014-01, lavrado em 03 de dezembro de 2014, em desfavor da empresa VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S.A., inscrição estadual nº 16.027.016-2, devidamente qualificada nos autos, impondo o ônus decorrente desta ação fiscal, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ 1.217.289,63 (um milhão, duzentos e dezessete mil, duzentos e oitenta e nove reais e sessenta e três centavos), sendo R\$ 811.526,42 (oitocentos e onze mil, quinhentos e vinte e seis reais e quarenta e dois centavos), referente ao ICMS, por infringência ao art. 106, II, “a”, do RICMS/PB, aprovado pelo decreto 18.930/97, e R\$ 405.763,21 (quatrocentos e cinco mil, setecentos e sessenta e três reais e vinte e um centavos), referente à multa prevista no art. 82, II, “e” da Lei 6.379/96, alterada pela Lei 10.008/2013.

Ao tempo em que cancelo o crédito tributário no valor de R\$ 1.371.471,80 (um milhão, trezentos e setenta e um mil, quatrocentos e setenta e um reais e oitenta centavos), sendo R\$ 775,00 (setecentos e setenta e cinco reais) de ICMS e mais R\$ 775,00 (setecentos e setenta e cinco reais) de multa referente à acusação de falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária (contribuinte substituído), em conformidade com a decisão tomada na primeira instância; e mais R\$ 913.281,16 (novecentos e treze mil, duzentos e oitenta e um reais e dezesseis centavos) de ICMS e R\$ 456.640,58 (quatrocentos e cinquenta e seis mil, seiscentos e quarenta reais e cinquenta e oito centavos) de multa relativa à acusação de falta de recolhimento de ICMS, pelos motivos já expostos.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 25 de maio de 2018.

**PETRÔNIO RODRIGUES LIMA**  
**Conselheiro Relator**