



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

PROCESSO Nº 1758982015-6

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: ESTOFADOS ELEGANCE

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

Repartição Preparadora: CENTRAL DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GERÊNCIA REGIONAL DA PRIMEIRA REGIÃO DA SER JOÃO PESSOA

Autuante(s): MARIA DO SOCORRO ANDRADE DO NASCIMENTO

Relatora: CONS.^a GILVIA DANTAS MACEDO

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO NA ORIGEM E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

A substituição tributária constitui-se em um regime tributário com expressa disposição legal, atribuindo ao sujeito passivo a responsabilidade pela retenção do imposto, na forma definida pela lei. Evidencia-se nos autos a falta de retenção e recolhimento do ICMS – substituição tributária, nas operações de vendas de mercadorias com destino a contribuinte no Estado da Paraíba. Reputa-se correta a exigência de ICMS Substituição Tributária referente aos produtos de colchoaria comercializados pela recorrente.

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

A C O R D A M os membros da Primeira Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter a sentença exarada na instância monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002460/2015-02, lavrado em 28/12/2015, contra a empresa ESTOFADOS ELEGANCE LTDA EPP, CCICMS nº 16.900.956-4, nos autos, declarando como devido o crédito tributário no valor de R\$ 238.439,62 (duzentos e trinta e oito mil, quatrocentos e trinta e nove reais e sessenta e dois centavos), sendo R\$ 119.219,81 (cento e dezenove mil, duzentos e dezenove reais e oitenta e um centavos) de ICMS, com fulcro nos art. 390 e 391, do RICMS-PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97 e R\$ 119.219,81 (cento e dezenove mil, duzentos e dezenove reais e oitenta e um centavos) de multa por infração, com fundamento legal no art. 82, V, “g” da Lei nº. 6.379/96.

P.R.I

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 10 de maio de 2019.

GILVIA DANTAS MACEDO
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, MONICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO e THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora Jurídica

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002460/2015-02, lavrado em 28/12/2015, contra a empresa ESTOFADOS ELEGANCE LTDA EPP, CCICMS nº 16.900.956-4, em razão da seguinte irregularidade:

FALTA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - Contrariando dispositivos legais, contribuinte deixou de reter e/ou recolher o ICMS Substituição Tributária.

Em decorrência da acusação, por infringência aos art. 390 e 391, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96, a autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor de R\$ 119.219,81 (cento e dezenove mil, duzentos e dezenove reais e oitenta e um centavos) e igual valor de multa por infração, arrimada no art. 82, V, "g", da Lei nº 6.379/96, perfazendo o crédito tributário de R\$ 238.439,62 (duzentos e trinta e oito mil, quatrocentos e trinta e nove reais e sessenta e dois centavos).

Documentos instrutórios, às fls. 5/17.

Depois de cientificada regularmente, através de Aviso de Recebimento, em 14/1/2016, a autuada ingressou com peça reclamatória tempestiva (fls. 21/42) e anexos (fls. 43/116), por meio da qual apresenta breve relato dos fatos.

No mérito, defende que não ocorreu subsunção dos fatos à hipótese de incidência do imposto, posto que o produto comercializado (cama) se enquadra na NCM 9403.50.00, concernente aos móveis de madeira, do tipo utilizado em quarto de dormir, o qual não se sujeita ao regramento do recolhimento pela substituição tributária.

Assevera que a Receita Federal, na Consulta COANA nº 226/ 2015, manifesta-se no sentido de classificar a cama de madeira na referida NCM, contudo a fiscalização do Estado da Paraíba, divergindo do órgão competente para estabelecer a NCM, quer enquadrá-la na NCM 9404.10.00, configurando uma aberração.

Alega que o tipo de cama comercializado é de madeira, com estrado de madeira e laterais revestidas, recoberta de tecido, utilizada em quartos de dormir, adequando-se ao conceito insculpido na NCM 9403.50.00.

Argui que o Estado autuante ampliou os itens que deveriam compor a referida NCM, incluindo os suportes para cama, inclusive *box*, e sujeitando os mesmos indevidamente à substituição tributária.

Discorre sobre a diferença técnica entre o suporte para cama e a cama/cama *box*.

Denomina de ilegal a exação que pretende alterar a definição de cama para fim de impor tributo e penalidade, não aplicáveis ao caso.

Questiona a situação de vulnerabilidade em que se encontra, porquanto seu produto se enquadrar na NCM 9403.50.00, perante a Receita Federal, contudo tendo que descumpri-la para atender à interpretação isolada do Estado da Paraíba.

Vislumbra contradição entre o entendimento dos setores do Fisco estadual, porquanto as mercadorias terem adentrado no Estado via posto de fronteira, sem a exigência do ICMS Substituição Tributária, ou ainda, sofrer qualquer tipo de autuação.

Traz a ilação do art. 100 do CTN, no que concerne às práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, como é o presente caso, ao não autuar o remetente, nem exigir o ICMS-ST, alega possuírem caráter de normas complementares, o que acarreta o afastamento da imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Defende que o Estado deve comprovar a falta de recolhimento do ICMS dos contribuintes destinatários das mercadorias, sob pena de cobrança em duplicidade, caracterizando enriquecimento ilícito do ente tributante. Assim, aponta que o destinatário, Mercadão das Redes Móveis e Eletrodomésticos LTDA, recolheu o imposto devido sobre as operações.

Pleiteia que os autos sejam remetidos em diligência fiscal para verificação da quitação do ICMS por parte do contribuinte interno do Estado, o que, em seu entendimento, afastaria por completo a exação fiscal, sob pena de nulidade de toda a autuação.

Manifesta-se pela revogação do Decreto nº 35.655/2010 pelo Decreto nº 42.563/2015, com a aplicação da retroatividade benéfica, diante do que reza o art. 106 do CTN.

Por fim, requer a declaração da improcedência do auto de infração; seja deduzido do imposto exigido o valor pago pelos contribuintes internos nas referidas operações; afastamento da multa, juros e demais consectários e aplicação da retroatividade mais benéfica nos termos do art. 106 do CTN.

A autuada realizou a juntada, às fls. 121/125, de Procuração, Substabelecimento e Alteração Contratual.

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais (fl. 117), foram os autos conclusos à instância prima (fl. 118), ocasião em que a julgadora singular – Rosely Tavares de Arruda – em sua decisão, manifesta-se pela procedência da denúncia, conforme ementa abaixo transcrita:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

Constatou-se que a empresa autuada, substituta tributária, responsável pela retenção e recolhimento do imposto, por força da lei, não recolheu o ICMS Substituição Tributária referente a produtos sujeitos a sistemática da substituição tributária. In casu, o suporte para cama, inclusive Box, está sujeito ao regime da substituição tributária, independente da denominação que se dê ao produto.

Cientificado da sentença singular por meio de AR, cuja ciência resta comprovada à fl. 135, em 19/7/2018, a autuada protocolou Recurso Voluntário perante este Colegiado, em 20/8/2018 (fls. 137/151), buscando a reforma da decisão monocrática, na qual apresenta breve relato dos fatos e argui, em preliminar, a nulidade do auto de infração pela ausência de comprovação da inexistência de pagamento do imposto no que se refere às operações mercantis objeto da presente autuação, elementos de provas que a Fazenda Estadual detém, acarretando impedimento ao direito de defesa da autuada, ferindo, inclusive, aos princípios da legalidade e da moralidade.

Defende que, ao indeferir o pedido de diligência, a julgadora monocrática inviabilizou o direito de defesa, violando os princípios do contraditório e da ampla defesa. Além do que, em busca da verdade real, deve o Fisco comprovar a ocorrência da ilicitude, sendo o ônus da prova da autoridade fazendária. Isto posto pugna pela realização de diligência.

Reitera que a classificação do seu produto (cama) obedece àquela determinada pela Receita Federal, assim não há como o Estado alterar o conceito e definição para impor a exigência do ICMS-ST.

Assevera que o produto denominado base para cama *box* não se trata apenas de um estrado de madeiras onde se coloca um colchão, mas da própria cama, com laterais e pés, além de um estrado sem molejo algum, portanto não se confunde com a parte elástica de uma cama, posto ser ela toda, assim não se enquadrar na posição 9404 que trata dos suportes para camas (somiês).

Defende que o Estado ampliou os itens que deveriam compor a NCM, incluindo os suportes para cama, inclusive *box* e sujeitando-os ao recolhimento da substituição tributária, infringindo aos artigos 99 e 110 do CTN.

Suscita a aplicação da retroatividade benéfica, diante do que reza o art. 106 do CTN, com a revogação do Decreto nº 35.655/2010 pelo Decreto nº 42.563/2015.

Por fim, requer a declaração da improcedência do auto de infração.

Remetidos os autos a esta casa, estes foram a distribuídos a esta relatoria, conforme critério regimental, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

1. 1.1.1.1.1

VOTO

Em exame recurso voluntário interposto pela autuada contra a decisão monocrática que julgou procedente o auto de infração de estabelecimento, exigindo o crédito tributário acima descrito em razão da falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, decorrente do sujeito passivo por substituição ter vendido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem retenção do imposto devido sobre as operações realizadas, durante o exercício de 2015.

Quanto ao requisito de tempestividade, faz-se necessário declarar que o recurso da autuada foi interposto no prazo previsto no art. 77 da Lei nº 10.094/2013.

De início, é importante discorrer acerca da verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional. Com efeito, sabe-se que um ato administrativo poderá ser anulado quando ilegal ou ilegítimo. O libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação, conforme se aduz dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, DOE de 28/09/13.

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

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

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

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

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

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

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

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

Nesse norte, a natureza da infração está perfeitamente definida e a pessoa do infrator corretamente identificada, de modo que o lançamento de ofício atende aos requisitos da Lei nº 10.094/2013, não ensejando nulidade.

Considerando-se, ainda, o suporte probatório ínsito nos autos, fls. 5/17, planilhas referentes às notas fiscais sem a retenção do ICMS-ST (demonstrativo analítico e sintético, apensos às fls. 9/15), as quais apontaram a base de cálculo do imposto e o ICMS devido para cada documento fiscal, tendo a fiscalização, portanto, demonstrado os valores apurados, bem como aqueles utilizados nas planilhas.

Assim, observa-se que foram oportunizados à recorrente todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo, alguns dos pilares do ordenamento jurídico processual.

Ademais, o sujeito passivo foi regularmente cientificado do lançamento fiscal, tendo apresentado defesa no prazo regulamentar, não se observando qualquer irregularidade que viesse a caracterizar prejuízo à sua defesa.

No tocante às questões incidentais apresentadas pela recorrente, que reitera alguns argumentos já analisados pela decisão monocrática, ao requerer a decretação de nulidade do auto de infração sob a alegação, em suma, da ausência de comprovação da inexistência de pagamento do imposto no que se refere às operações mercantis objeto da presente autuação, os quais segundo a mesma, são elementos de provas que a fazenda estadual detém, acarretando impedimento ao direito de defesa da autuada, vemos que se trata de mero inconformismo e, assim, traz as mesmas alegações apresentadas em reclamação, buscando rediscutir os pontos tão bem combatidos pelo julgador singular, o qual não deixou dúvidas acerca do posicionamento adotado pelos Órgãos Julgadores desta Secretaria.

Neste contexto, nenhum elemento formal de constituição foi contrariado ao ponto de motivar a decretação de nulidade. Além do que a alegação do indeferimento do pedido de diligência ter inviabilizado seu direito de defesa não procede, visto que a fiscalização abateu do crédito tributário aqui exigido àquele lançado pelos auditores fiscais nos postos de fronteira.

Outrossim, para as empresas que utilizam a compensação através de débito e crédito do imposto, ou seja, os contribuintes que recolhem o ICMS de forma não cumulativa não podem os mesmos aproveitar o imposto destacado nas compras em que já pagaram substituição tributária, caso o ICMS-ST houvesse sido retido e recolhido pela recorrente.

Por outro lado, caso o contribuinte destinatário, em face da apuração através da conta corrente do imposto, haja recolhido indevidamente qualquer valor referente às operações objeto da presente autuação, e caso exista efetivamente esse direito, não implica que haja autorização para fazê-lo no âmbito do processo administrativo tributário, como deste contencioso.

Assim, cabe ao contribuinte destinatário formalizar petição em processo de restituição/compensação, por se tratar de um possível creditamento extemporâneo, a ser avaliado e constatado por meio de processo próprio e em setor competente da SER, nos termos da legislação tributária vigente.

Neste sentido, rechaço o pedido de diligência apresentado para apuração de créditos para efeito de dedução na presente exigência fiscal. Além disso, os elementos carreados aos autos são suficientes para formar o convencimento do Conselho de recursos Fiscais deste Estado, tornando inócua a realização de diligência fiscal para o deslinde da lide. Portanto, com fulcro no artigo 61 da Lei nº 10.094/13, indefiro o pedido de realização de diligência.

No mérito, vemos que a fiscalização autuou a ora recorrente pela ausência de recolhimento do ICMS Substituição Tributária em virtude da falta de retenção do imposto estadual, do qual era substituto tributário, referente às operações subsequentes dos produtos consignados nas notas fiscais relacionadas no demonstrativo analítico apenso às fls. 9/15, cujos valores estão sumariados no demonstrativo sintético – intitulado PLANILHA DE CÁLCULOS POR MÊS, conforme fls. 8, tendo sido infringidos os arts. 390 e 391 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, *verbis*:

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

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

§ 2º Nas operações interestaduais, a substituição tributária obedecerá aos termos de convênios e protocolos de que o Estado da Paraíba seja signatário e, no que couber, às disposições deste Capítulo.

§ 3º O regime de substituição tributária estende-se:

I - ao veículo destinado ao Ativo Imobilizado;

II – aos acessórios colocados no veículo pelo estabelecimento fabricante;

III - às operações destinadas ao município de Manaus e às áreas de Livre Comércio.

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

I - as transferências de mercadorias entre estabelecimentos industriais da mesma empresa e nas remessas efetuadas pela indústria para seu estabelecimento filial atacadista (Protocolo ICMS 28/97);

II - as operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria;

III - as transferências entre estabelecimentos de empresa fabricante ou importador, hipótese em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto retido recairá sobre o estabelecimento que realizar a operação interestadual;

IV - as saídas para outras unidades da Federação não signatárias de convênios ou protocolos que tratem de substituição tributária;

V - as saídas para empresa de construção civil;

Revogado o inciso V do § 4 do art. 390 pela alínea “a” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 36.545/16 – DOE de 26.01.16. OBS: efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2016.

V - as saídas para empresa de construção civil;

VI - as saídas para estabelecimento industrial desde que para utilização em processo de industrialização;

VII - as saídas para consumidor final;

VIII - as operações que envolvam pneumáticos e câmaras de ar para uso em bicicletas;

IX - as operações com produtos farmacêuticos medicinais, soros e vacinas destinados ao uso veterinário;

X – as operações com os acessórios colocados pelo revendedor do veículo;

XI - as operações de remessas em que as mercadorias devam retornar ao estabelecimento remetente.

§ 5º Na hipótese do inciso I do parágrafo anterior, a substituição tributária caberá ao estabelecimento da empresa industrial, do atacadista ou ao sujeito passivo por substituição industrial

que promover a saída de mercadorias para estabelecimento de pessoa diversa.

§ 6º As mercadorias que estejam sob regime de substituição tributária, quando provenientes de outras unidades da Federação, sem retenção do imposto, ficarão sujeitas ao pagamento antecipado do imposto, nas formas e prazos estabelecidos neste Capítulo.

§ 7º Nas operações de que trata o “caput” deste artigo, é irrelevante para cobrança do ICMS a incorreta classificação das mercadorias constantes do Anexo 05, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

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

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

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

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

Revogado o inciso III do “caput” do art. 391 pelo inciso VIII do art. 3º do Decreto nº 36.213/15 - DOE de 01.10.15. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

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

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

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

§ 1º A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto e respectivos acréscimos legais incidentes sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive, ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A responsabilidade será também atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II - às empresas geradoras de energia elétrica, nas operações e prestações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado

onde deva ocorrer essa operação.

§ 3º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

§ 4º O sujeito passivo por substituição sub-roga-se em todas as obrigações do contribuinte substituído, relativamente às operações internas.

§ 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.

§ 6º O recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária encerrará a fase de tributação e não dará ensejo a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, ressalvado o disposto no art. 72, incisos II, V, VI e VII.

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

I - o contribuinte de outra unidade da Federação que realizar, inclusive por meio de veículos, operações com produtos sujeitos à retenção antecipada do imposto, sem destinatário certo neste Estado;

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

Acrescentado o § 8º ao art. 391 pelo art. 3º do Decreto nº 24.092/03 (DOE de 14.05.03).

Revogado o § 8º do art. 391 pelo inciso VIII do art. 3º do Decreto nº 36.213/15 - DOE de 01.10.15. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

§ 8º A responsabilidade de que trata o inciso III do “caput” não exclui a do contribuinte substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto, objeto do recolhimento fonte (Lei nº 7.334/03).

Devemos observar, neste caso, a legitimidade e legalidade da técnica aplicada pela fiscalização, a qual trata de substituição tributária “para frente”, isto é, quando o fato gerador ocorre após o recolhimento do tributo, cuja autorização legal é prevista no art. 150, § 7º, da Constituição Federal e art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, os quais atribuem a outro contribuinte, denominado substituto, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo substituído.

Neste ponto, interessa ainda ressaltar que a sistemática de recolhimento nesses casos possui regulamentação própria para composição da base de cálculo, sendo regida, no Estado da Paraíba, pelos art. 395, II, e 399, do RICMS/PB e art. 19 da Lei nº 6.379/96, os quais preveem que, para fins de substituição tributária, deve ser considerado como tal o valor que o produto alcançaria ao chegar ao consumidor final, se aproximando, o máximo possível, dos preços usualmente praticados no mercado. Vejamos:

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

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

II - em relação às operações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) valor da operação ou prestação própria realizada pelo sujeito passivo por substituição ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete, impostos e outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes ou tomadores de serviço não sendo admitidos descontos condicionados ou não;

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

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

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

II - até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador

nas operações procedentes de outra unidade da Federação, sem retenção antecipada, destinadas a contribuintes que possuam Regime Especial concedido pelo Secretário de Estado da Receita;

Art. 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

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

II - em relação às operações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete, e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

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

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo será este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea “c”, do inciso, II do “caput” será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, sendo permitido eventualmente, acrescentar-se outros critérios que venham a subsidiar a sua fixação.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II, do “caput”, corresponderá a diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para às operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Diante dos enunciados supratranscritos, observa-se, portanto, ser inadmissível a ausência de recolhimento do imposto, devendo, para o cálculo do ICMS – Substituição Tributária, serem seguidos os preceitos no que se refere à formação da base de cálculo da substituição tributária, contidos no artigo 395.

Logo, verifica-se a regularidade da cobrança, motivo pelo qual confirmo a decisão proferida pela instância prima, a qual manteve a autuação em tela.

Alega a recorrente que comercializa a própria cama, sendo inclusive de madeira, com estrado de

madeira e laterais revestidas, recoberta de tecido, utilizada em quartos de dormir, cuja NCM se enquadra na classificação 9403.50.00, a qual não é objeto de substituição tributária.

Destarte, a solução da lide passa necessariamente pela análise acerca do enquadramento na classificação do Mercosul dado às mercadorias comercializadas pela autuada e seu tratamento tributário, no período dos fatos geradores descritos no auto de infração.

Inicialmente, vemos que a recorrente apresenta a consulta COANA nº 226/ 2015 na pretensão de afirmar que a referida mercadoria se adequa perfeitamente a cama de madeira descrita pela NCM 9403.50.00, contudo, não entendo como satisfatória para corroborar tal alegação, porquanto o trecho da consulta tão-somente descrever o que se enquadra na NCM, o que não impõe como correta a classificação da mercadoria comercializada pela recorrente.

Além do que, na foto acostada pela autuante, às fls. 17 dos autos, vislumbramos tratar-se de um colchão atrelado ao suporte, inclusive do tipo *box*, o que, por óbvio, sujeita-se ao regime da substituição tributária. Assim, sem a apresentação pela autuada de provas que sustentem de forma incontroversa seu argumento, torna-se descabido o pleito de afastar a imposição da exigência do ICMS-ST, quando se extraem dos autos elementos suficientes para caracterizar a mercadoria em discussão como pertencente ao NCM 9404.10.00, apontado pela fiscalização.

Não se verifica nos autos qualquer tentativa de alteração de conceito ou ainda da definição da mercadoria comercializada pela recorrente buscando a imposição indevida de tributo, extrai-se, na verdade, de forma clara e precisa que a recorrente, na tentativa de afastar a exigência do crédito tributário, busca enquadrar forçosamente a referida mercadoria como uma cama de madeira, como se a mesma tão-somente se assemelhasse no aspecto visual à cama conhecida popularmente como “cama *box*”, composta de colchão atrelado ao suporte para colchão.

Em consulta ao sistema de informação desta Secretaria, identificamos que a autuada comercializa a presente mercadoria com os contribuintes internos do Estado, os quais possuem como atividade econômica afeta ao ICMS o comércio varejista de artigos de colchoaria, sujeitando-se aos ditames do recolhimento antecipado pelo regime da substituição tributária, cujo imposto deveria ter sido retido pelo contribuinte substituto tributário, no caso a ora recorrente.

Com relação à legislação tributária concernente aos artigos de colchoaria, em 21/12/2009, foi publicado o Protocolo ICMS nº 190, celebrado entre os Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e de Santa Catarina, o qual dispunha sobre a substituição tributária nas operações com colchoaria.

O Estado da Paraíba, contudo, aderiu ao referido protocolo apenas a partir de 01/01/14, pelo

Protocolo ICMS nº [157/13](#), Decreto nº 34.709, de 27/12/2013, e, em 01/01/16, pelo Convênio ICMS nº [155/15](#), foi o mesmo revogado.

Assim, no período autuado, 2015, para este estado tal mercadoria se incluía no rol daquelas sujeitas à substituição tributária, relacionada no Anexo V, do RICMS/PB, o que obriga à retenção antecipada do imposto devido ao nosso estado.

Diante da análise das operações fiscais e mercantis desenvolvidas pela recorrente, percebe-se que a ausência do recolhimento da substituição tributária acarreta prejuízo ao Erário Público, tendo em vista que se trata de contribuinte que exerce atividade com produtos que estavam à época dos fatos geradores sujeitos à substituição tributária no Estado da Paraíba.

Destaco que esta Corte já se pronunciou recentemente nesta linha de entendimento, em matéria correlata, em relação à empresa do mesmo grupo econômico, Pirelli Pneus Ltda., cuja decisão ensejou o Acórdão nº 363/2016, de relatoria do Douto Conselheiro João Lincoln Diniz Borges, que abaixo transcrevo:

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.
CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.
PENALIDADE REDUZIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.
MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

A substituição tributária constitui-se em um regime tributário com expressa disposição legal, atribuindo ao sujeito passivo a responsabilidade pela retenção do imposto, na forma definida pela lei. Nos autos comprova-se que o contribuinte substituto não efetuou a retenção e recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, quando da remessa de mercadorias ao Estado da Paraíba. Mantida a decisão recorrida.

Por fim, a recorrente suscita a aplicação da retroatividade benéfica, diante do que reza o art. 106 do CTN, diante da revogação do Decreto nº 35.655/2010 em 1/1/2016, ou seja, pleiteia a recorrente que o auto de infração seja considerado improcedente, haja vista os artigos de colchoaria terem sido excluídos da sujeição à substituição tributária.

Dirijo, todavia, da possibilidade de adoção do entendimento esboçado pela autuada no que diz respeito à aplicação da retroatividade benéfica, com base no art. 106 do CTN, porquanto o caso da recorrente não se enquadrar em nenhuma das hipóteses descritas nos incisos I e II. Observemos o comando:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao

tempo da sua prática.

Pois bem. A Constituição Federal proíbe a cobrança de tributos em relação “a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, conforme art. 150, III, “a”. Por outro lado, diz o art. 106, I, do CTN, que a lei aplica-se ao ato ou fato pretérito, ou seja, ocorrido antes do início da sua vigência, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ressalvando a aplicação de penalidade pela infração dos dispositivos interpretados.

A doutrina tem se dedicado à tarefa de conciliar a retroação da lei interpretativa com o princípio constitucional da irretroatividade, afirmando que a lei interpretativa deve limitar-se a esclarecer o conteúdo da lei interpretada, sem criar obrigações novas, pois isso seria inconstitucional.

Insta mencionar que as normas fiscais interpretativas são aquelas de natureza predominantemente declaratórias de direitos já assegurados pelas normas anteriores, devendo, sempre, operar em favor da segurança jurídica, integrando-se com o sistema jurídico vigente. Portanto, o dispositivo nunca poderá ser utilizado de forma isolada.

Sob outro enfoque, mesmo que as leis interpretativas tenham tão-somente a finalidade de esclarecer uma lei anterior, ela sempre inovará no mundo jurídico, visto que após sua edição, não haverá mais a obscuridade ou imprecisão até então existente.

Diante do exposto, como se pode notar o referido inciso não se aplica à revogação dos artigos de colchoaria da sujeição à substituição tributária, porquanto se tratar de edição de lei nova que alterou a forma de tributação de tais produtos, assim nunca existiu qualquer obscuridade ou imprecisão.

Outra exceção ao princípio constitucional da irretroatividade, diz respeito ao inciso II do art. 106 do

CTN, a retroatividade benigna em matéria de penalidades tributárias (multas), desde que inexistente ato definitivamente julgado.

Conceitua-se como ato definitivamente julgado, de acordo com o STJ, quando houver a extinção do crédito tributário, ou seja, leia-se: salvo se a multa já tiver sido recolhida.

O inciso II do art. 106 circunscreve, taxativamente, na seara tributária, o campo da retroatividade *mellius*, aplicável a três situações pontuais, quais sejam:

a) quando deixe de defini-lo como infração: se a lei nova não pune mais certo ato, que deixou de ser considerado infração, ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o da pena;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo: se a conduta não mais se opuser a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulenta e não tenha implicado na falta de recolhimento do imposto;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao

tempo da sua prática: observe que a temática envolve a multa menos gravosa, tanto que se a lei posterior trazer uma sanção mais rígida, não haverá que se falar em retroatividade.

Nessa medida, o dispositivo protetor dá azo à aplicação retroativa da lei mais branda, exclusivamente para as infrações. Assim, trata-se de comando normativo que não se refere ao tributo em si mesmo, como suscita a recorrente.

Tanto é correto esse entendimento que, praticando o contribuinte uma infração tributária, caso sobrevenha a redução da multa legalmente prevista, deve o Fisco reconhecer de ofício e aplicar a multa menos gravosa vigente à época do fato gerador. Com efeito, o não pagamento de um tributo não avoca a aplicação da retroatividade do art. 106 do CTN, o que é o caso da alteração da norma que excluiu os artigos de colchoaria da sujeição ao regime da substituição tributária.

Após analisar o caderno processual, hei de concluir que a sentença da primeira instância de julgamento está correta, uma vez que a ação fiscal tem respaldo nos dispositivos de lei supracitados, daí porque mantenho a decisão singular, caso em que estou desprovendo o recurso voluntário.

Com estes fundamentos,

VOTO - pelo recebimento do *recurso voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para *manter a sentença exarada* na instância monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002460/2015-02, lavrado em 28/12/2015, contra a empresa ESTOFADOS ELEGANCE LTDA EPP, CCICMS nº 16.900.956-4, nos autos, declarando como devido o crédito tributário no valor de R\$ 238.439,62 (duzentos e trinta e oito mil, quatrocentos e trinta e nove reais e sessenta e dois centavos), sendo R\$ 119.219,81 (cento e dezenove mil, duzentos e dezenove reais e oitenta e um centavos) de ICMS, com fulcro nos. art. 390 e 391, do RICMS-PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97 e R\$ 119.219,81 (cento e dezenove mil, duzentos e dezenove reais e oitenta e um centavos) de multa por infração, com fundamento legal no art. 82, V, “g” da Lei nº. 6.379/96.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 10 de maio de 2019.

Gilvia Dantas Macedo

Conselheira Relatora