

PROCESSO Nº 1893412019-3

ACÓRDÃO Nº 0270/2022

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: REFRESCOS GUARARAPES LTDA.

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

Autuante: TARCISIO CORREIA LIMA VILAR

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

CRÉDITO INEXISTENTE - VALORES LANÇADOS A CRÉDITOS DO IMPOSTO SEM DOCUMENTO QUE O CONSUBSTANCIE - DENÚNCIA PARCIALMENTE CONFIGURADA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO.

*- Promovidos os estornos dos créditos inexistentes, uma vez que foram apropriados sem amparo documental, revelando diferença de imposto a recolher.*

*- Ajustes no crédito tributário em decorrência da data de vigência da norma que estipulou o condicionamento do benefício fiscal.*

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 parcial provimento, reformando a decisão singular para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00004238/2019-60 (fls. 05 e 06) lavrado em 18 de dezembro de 2019 contra a empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA, inscrição estadual nº 16.023.765-3, declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 18.034.299,54 (dezoito milhões, trinta e quatro mil, duzentos e noventa e nove reais e cinquenta e quatro centavos), sendo de ICMS R\$ 9.017.149,77 (nove milhões, dezessete mil, cento e quarenta e nove reais e setenta e sete centavos), por infringência aos artigos 72 e 73, c/c artigo 77, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97, e proposta aplicação de multa por infração na quantia de R\$ 9.017.149,77 (nove milhões, dezessete mil, cento e quarenta e nove reais e setenta e sete centavos), com fulcro no artigo 82, inciso V, alínea “h” da Lei 6.379/96.

Em tempo, cancelo, por indevido, o montante de R\$ 2.874.004,78 (dois milhões, oitocentos e setenta e quatro mil, quatro reais e setenta e oito centavos).

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

P.R.I.

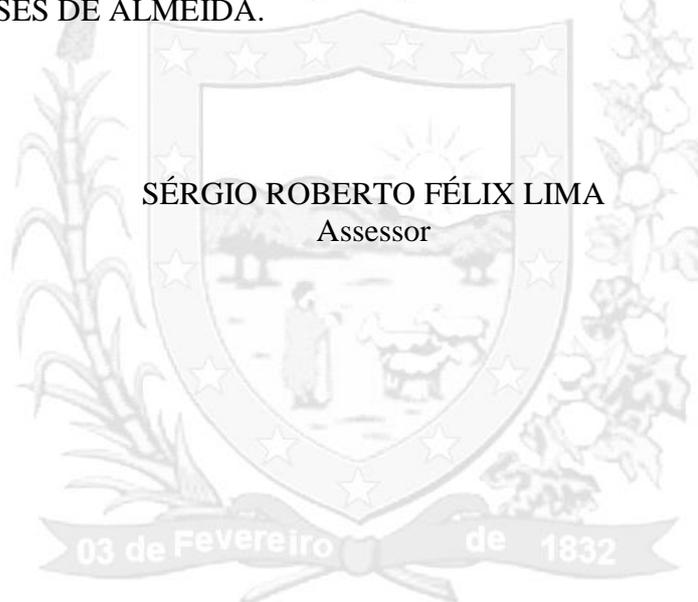
Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em  
24 de maio de 2022.

**PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON**  
Conselheiro Relator

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno,  
ALEX TAVEIRA DOS SANTOS (Suplente), ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO  
JÚNIOR, LEONARDO DO EGITO PESSOA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA,  
PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES E  
LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor



PROCESSO Nº 1893412019-3

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: REFRESCOS GUARARAPES LTDA.

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

Autuante: TARCISIO CORREIA LIMA VILAR

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

CRÉDITO INEXISTENTE - VALORES LANÇADOS A CRÉDITOS DO IMPOSTO SEM DOCUMENTO QUE O CONSUBSTANCIE - DENÚNCIA PARCIALMENTE CONFIGURADA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- *Promovidos os estornos dos créditos inexistentes, uma vez que foram apropriados sem amparo documental, revelando diferença de imposto a recolher.*

- *Ajustes no crédito tributário em decorrência da data de vigência da norma que estipulou o condicionamento do benefício fiscal.*

## RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso de ofício interposto contra a decisão monocrática que julgou nulo, por vício formal, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004238/2019-60 (fls. 05 e 06) lavrado em 18 de dezembro de 2019 contra a empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA, inscrição estadual nº 16.023.765-3.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte denúncia, *ipsis litteris*:

**CRÉDITO INEXISTENTE** >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual ao utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS sem amparo documental.

**NOTA EXPLICATIVA:** A AUTUADA, CONTRARIANDO DISPOSITIVOS LEGAIS, AO REALIZAR A PAURAÇÃO MENSAL DO ICMS, AO INVÉS DE APLICAR O CRÉDITO PRESUMIDO CONCEDIDO NOS TERMOS DO BENEFÍCIO FISCAL FAIXA SOBRE O SALDO DEVEDOR EXISTENTE EXISTENTE REFERENTE À PRODUÇÃO INDUSTRIAL PRÓPRIA INCENTIVADA, O FEZ CONSIDERANDO, TAMBÉM, AS OPERAÇÕES NÃO INCENTIVADAS, GERANDO ASSIM, UMA REDUÇÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS, HAJA VISTA TER SE APROPRIADO DE CRÉDITO INEXISTENTE. DISPOSITIVOS LEGAIS QUE EMBASAM A AUTUAÇÃO: RESOLUÇÃO 109/2004 DOE 26/10/2004 RETIFICADA PELA RESOLUÇÃO 017/2005 DOE 08/05/2005 E

Tal infração possui como fundamento legal o Art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido os artigos 72 e Art. 73 c/c o Art. 77, do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. n.18.930/97.

Como consequência destes fatos, o Representante Fazendário lançou, de ofício, crédito tributário no valor total de R\$ 20.908.304,32 (vinte milhões, novecentos e oito mil, trezentos e quatro reais e trinta e dois centavos), sendo R\$ 10.454.152,16 (dez milhões, quatrocentos e cinquenta e quatro mil, cento e cinquenta e dois reais e dezesseis centavos) de ICMS e R\$ 10.454.152,16 (dez milhões, quatrocentos e cinquenta e quatro mil, cento e cinquenta e dois reais e dezesseis centavos) a título de multa por infração.

Depois de cientificada por via postal em 14/01/2020, a autuada, por intermédio de seu procurador devidamente habilitado nos autos, protocolou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 16 a 37), por meio da qual afirma, em síntese:

- a) Que deve ser reconhecida a nulidade do auto de infração decorrente da não apresentação da ordem de serviço, sua prorrogação e notificação da impugnante;
- b) Que consta no polo passivo pessoas jurídicas indicadas de forma ilegítimas como corresponsáveis pelo débito exigido;
- c) Que existe contradição entre a descrição dos fatos e a autuação, uma vez que a discussão da presente autuação decorre de uso indevido de crédito fiscal e a descrição do fato infringente elenca a conduta decorrente de utilização de crédito inexistente;
- d) Que as Resoluções nº 109/2004 e nº 017/2005 não indicam que o benefício será calculado sobre o saldo devedor do ICMS apurado relativamente à produção industrial própria incentivada para os produtos retornáveis. O que a norma determina é que o valor do incentivo seja destinado a necessidade de capital de giro à empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA, exclusivamente para os produtos retornáveis produzidos na Paraíba;
- e) Que para empresas similares não há qualquer previsão de restrição do incentivo unicamente a produtos retornáveis, de forma que a interpretação conferida pela Autoridade Fiscal vai de encontro à própria mens legis que estipula que os empreendimentos com atividades em tudo similar não poderão ter a competitividade de seus produtos prejudicada pela concessão de estímulo financeiro ou de crédito presumido em percentuais diferentes;
- f) Que nem mesmo o Decreto nº 33.763/2013, que veio a prorrogar por prazo indeterminado o incentivo FAIN, previu a metodologia aplicada pelo Fiscal;
- g) A Impugnante já sofreu diversas fiscalizações com o objetivo idêntico ao presente: verificar a utilização do benefício concedido, momentos em que a autoridade fiscal, então responsável, concluiu pela inexistência de qualquer irregularidade quanto a fruição do benefício. Por esse motivo,

entende que houve mudança do critério jurídico aplicado na fiscalização em ofensa ao art. 146 do CTN;

- h) A multa apresenta caráter confiscatório;
- i) Que deve ser aplicado o princípio do *in dubio pro contribuinte*, nos termos do art. 112 do CTN

Após conclusos, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Lindemberg Roberto de Lima, que decidiu pela nulidade exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

PRELIMINARES. CERCEAMENTO DE DEFESA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DOS SÓCIOS CORRESPONSÁVEIS. REJEITADAS. CRÉDITO INEXISTENTE DO FAIN. REFAZIMENTO DA CONTA GRÁFICA DO ICMS. OPERAÇÕES NÃO INCENTIVADAS. HIPÓTESE DE CRÉDITO INDEVIDO. ERRO NA DESCRIÇÃO DO FATO INFRINGENTE. VÍCIO FORMAL. NULIDADE.

1. A falta de notificação ao contribuinte de eventos interna corporis, não promove nulidades no processo administrativo tributário legalmente formalizado, ex vi do art. 15 da Lei 10.094/2013. Não será declarada nulidade sem a comprovação de prejuízo ao direito de defesa do contribuinte conforme o princípio “pas nullité sans grief”.

2. Embora não tenha havido demonstração do requisito “interesse comum” para a responsabilização solidária dos sócios pessoas jurídicas, com fulcro no art. 124, I, do CTN, a indicação dos mesmos como responsáveis/interessados na peça preambular não motiva nulidade do auto de infração, uma vez que os sócios estão passíveis de responsabilização nos atos posteriores da Fazenda Pública no sentido de satisfazer o crédito tributário e não houve prejuízo ao direito de defesa.

3. Constatou-se imprecisão quanto à descrição do fato infringente, mormente porque a infração não se enquadra em utilização de crédito inexistente e, sim, de crédito indevido de ICMS, em face da constatação de utilização indevida de operações não incentivadas na base de cálculo do crédito presumido do FAIN, fato que motivou o refazimento da conta gráfica do ICMS, levantando diferenças do imposto a recolher. Impõe-se, portanto, a decretação da nulidade do auto de infração, com possibilidade de refazimento do lançamento pelo prazo decadencial previsto no art. 173, II do CTN, em razão de vício de natureza formal.

AUTO DE INFRAÇÃO NULO

Em observância ao que determina o 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 do DT-e, em 24/11/2020, a autuada não mais se manifestou nos autos.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos 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 REFRESCOS GUARARAPES LTDA, crédito tributário decorrente de falta de recolhimento do ICMS em virtude de aproveitamento créditos fiscais inexistentes (sem amparo documental).

Considerando a diversidade de argumentos apresentados pelo sujeito passivo, a análise da matéria será efetuada de modo segmentado.

## **1. Preliminares – Procedimento**

### **1.1. Nulidade – Ausência da Ordem de Serviço, sua Prorrogação e Notificação sobre a prorrogação do prazo para conclusão da fiscalização / Ausência de Termo de Início e Encerramento da Ação Fiscal**

O contribuinte suscita, com base no § 3º do art. 642 do RICMS/PB<sup>1</sup>, defesa preliminar que pugna o reconhecimento da nulidade decorrente de vícios de procedimento consistentes na falta de apresentação de cópia da ação fiscal, sua possível prorrogação e a ciência da impugnante sobre os procedimentos fiscalizatórios.

Alega, ainda, que não há comprovação de que o Termo de Início da Fiscalização foi registrado nos livros fiscais da impugnante, bem como que não foi apresentado o Termo de Encerramento da ação fiscal, situação que, no seu entender, gera dúvida quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização.

Diante de tais fatos, o sujeito passivo sustenta que os erros procedimentais impedem:

- 1) A verificação da ciência do contribuinte de que está sendo fiscalizado; 2) a verificação do cumprimento do prazo de validade da Auditoria expedida (60 dias da notificação do contribuinte); 3) a existência de prorrogação do prazo para conclusão da fiscalização; 4) a constatação de que o período fiscalizado está contido na autorização para fiscalizar; e 5) a constatação se o Fiscal Autuante estava designado para proceder à fiscalização e, por sua vez, promover a autuação.

Por sua vez, o julgador monocrático ponderou que:

Como se vê, a Fiscalização estadual cumpriu com a legislação em vigor emitindo a ordem de serviço e dando ciência ao contribuinte do início da Fiscalização, conforme os §4º do art. 37, supra. Os prazos para execução da Fiscalização estão regulamentados na Portaria nº 00009/2017/GSER (Normatiza a Ordem de Serviço/Procedimentos de Fiscalização) – atos interna corporis, obedecidos nesse caso pela Fiscalização.

Convém ressaltar que não há determinação legal para que o contribuinte seja notificado das ocorrências internas à Fiscalização, atos internos, como férias ou licenças de servidores, que eventualmente possam atrasar os serviços de Fiscalização e motivar sucessivas prorrogações de ordens de

<sup>1</sup> Art. 642. A autoridade fiscalizadora lavrará termo destinado a documentar dia e hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

Parágrafo único. Verificada a prática de infração, será lavrado o auto correspondente, consignando o período fiscalizado, livros e documentos examinados e quaisquer outras informações úteis à instrução do feito.

Nova redação dada ao art. 642 pelo inciso XVIII do art. 1º do Decreto nº 36.128/15 – DOE de 27.08.15.

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

(...)

§ 3º Os trabalhos de fiscalização normais deverão ser concluídos em até 60 (sessenta) dias e os especiais em até 120 (cento e vinte) dias, podendo ambos os prazos ser prorrogados por período estabelecido em Portaria do Secretário de Estado da Receita, desde que as circunstâncias ou complexidade dos serviços justifiquem.

serviços ou até, nos casos plenamente justificáveis, a substituição do Auditor Fiscal competente.

Por esse motivo, é evidente que as intercorrências interna corporis, próprias do serviço administrativo tributário e motivadas pelo seu regular processamento – férias, licenças, doenças, aposentadoria, etc. – que motivem prorrogação da ordem de serviço ou substituição do Auditor Fiscal responsável não causam, em regra, prejuízo ao administrado, por não terem sido formalmente notificadas ao mesmo.

Quando muito, pode-lhe causar meros aborrecimentos, inconformismos vagos e abstratos, que de longe não causam prejuízo para a defesa do administrado, não sendo certo que possam promover nulidades no processo administrativo tributário legalmente formalizado, ex vi do art. 15 da Lei 10.094/2013.

Não merece reparos a fundamentação apresentada pela instância, que delimitou de forma precisa a natureza *interna corporis* dos prazos relativos ao desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização.

No intuito de realizar uma avaliação ampla do caso, convém transcrever, em sua integralidade, a redação do art. 37 da Lei do PAT e do art. 642 do RICMS/PB, dispositivos que regulamentam os procedimentos de fiscalização:

Lei nº 10.094/2013

Art. 37. **Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal** para apuração das infrações à legislação tributária:

**I - com a lavratura do termo de início de fiscalização;**

**II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação;**

**III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica;**

**IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado.**

§ 1º O início do procedimento alcança todos aqueles que estejam diretamente envolvidos nas infrações porventura apuradas no decorrer da ação fiscal, somente abrangendo os atos que lhes forem anteriores.

§ 2º Quando houver indícios de infração, os bens ou mercadorias que estiverem envolvidos poderão ser retidos até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização, sendo o responsável cientificado da retenção e intimado a prestar as informações necessárias à identificação do sujeito passivo.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização deverão ser concluídos nos prazos definidos em legislação.

§ 4º O início e o encerramento do trabalho de auditoria da fiscalização, na situação que dispuser a legislação, devem ser feitos por termo escrito, lavrado pelo próprio atuante.

§ 5º O Auto de Infração e a Representação Fiscal na modalidade eletrônica serão disciplinados por ato do titular da Secretaria de Estado da Receita.

§ 6º A peça base será encaminhada à repartição preparadora, juntamente com os termos e documentos que a instruírem e bem assim, as coisas apreendidas, no prazo de 03 (três) dias úteis, a contar da data da ciência do sujeito passivo ou da declaração de recusa.

RICMS/PB

Art. 642. A autoridade fiscalizadora lavrará termo destinado a documentar dia e hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

Parágrafo único. Verificada a prática de infração, será lavrado o auto correspondente, consignando o período fiscalizado, livros e documentos examinados e quaisquer outras informações úteis à instrução do feito.

Nova redação dada ao art. 642 pelo inciso XVIII do art. 1º do Decreto nº 36.128/15 – DOE de 27.08.15.

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

§ 1º Para efeitos do disposto no “caput”, deverão, também, ser observadas as disposições contidas no art. 37 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 2º Não exclui a espontaneidade a expedição de ofício ou notificação para regularização da situação fiscal do contribuinte, desde que integralmente atendida a solicitação no prazo de 10 (dez) dias.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização deverão ser concluídos em até 60 (sessenta) dias, prazo este prorrogável por igual período, desde que as circunstâncias ou complexidade dos serviços o justifiquem, a critério das Gerências Operacionais subordinadas à Gerência Executiva de Fiscalização.

Nova redação dada ao § 3º do art. 642 pelo inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.338/17 - DOE de 19.04.17.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização normais deverão ser concluídos em até 60 (sessenta) dias e os especiais em até 120 (cento e vinte) dias, podendo ambos os prazos ser prorrogados por período estabelecido em Portaria do Secretário de Estado da Receita, desde que as circunstâncias ou complexidade dos serviços justifiquem.

§ 4º As diligências solicitadas deverão ser concluídas no prazo de 30 (trinta) dias, podendo ser prorrogado por igual período dependendo do nível de complexidade das tarefas a realizar, observado o disposto nos arts. 59 a 61 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 5º Constatada a prática de infração, será lavrado o Auto de Infração correspondente, consignando o período fiscalizado, livros e documentos examinados e quaisquer outras informações úteis à instrução do feito.

§ 6º Para efeitos do disposto no § 5º deste artigo, o Secretário de Estado da Receita poderá, mediante expedição de portaria, determinar o acréscimo de outros requisitos a serem inseridos no Auto de Infração ou na Representação Fiscal, bem como definir-lhes normas simplificadas e aprovar os seus modelos.

Revogado o § 7º do art. 642 pela alínea “b” do inciso III do art. 1º do Decreto nº 40.006/20 – DOE de 30.01.2020. Republicado por incorreção no DOE de 31.01.2020

§ 7º O Auto de Infração poderá ser precedido de notificação. **(revogado)**

§ 8º Na hipótese de Representação Fiscal, até a inscrição em Dívida Ativa, havendo erro formal, de cálculo ou a comprovação de pagamento anterior, atestados por parecer da fiscalização, o chefe da repartição preparadora do domicílio do contribuinte determinará, por despacho fundamentado, o seu arquivamento e a correção do lançamento no sistema da Secretaria de Estado da Receita.

§ 9º Para efeitos do disposto no § 8º, arquivada a Representação Fiscal fica o contribuinte autorizado a proceder, quando for o caso, à retificação da Guia de Informação Mensal do ICMS - GIM ou da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

A avaliação dos dispositivos acima transcritos não deve ser realizada “em tiras”<sup>2</sup>, como pretende o contribuinte, desconsiderando o propósito almejado pela norma, que, em poucas palavras, busca estipular a regulamentação dos procedimentos fiscais para configuração da espontaneidade do contribuinte, bem como a responsabilidade funcional dos servidores públicos que extrapolem os prazos para a realização de suas atribuições.

Esclareço. Inicialmente, convém registrar que a Lei do PAT estabelece, no “caput” do art. 37, mecanismos alternativos de início de **procedimento fiscal**, restando expressamente autorizado o início do procedimento fiscal por meio de qualquer ato escrito por auditor fiscal, lavratura de termo de início, lavratura de termo de apreensão, bem como pela lavratura de auto de infração.

Assim, cada situação concreta definirá o meio pelo qual será iniciado o procedimento fiscal, valendo esclarecer que no processo em exame, o procedimento de fiscalização que resultou na lavratura do presente auto de infração foi motivado pela abertura da Ordem de Serviço nº 93300008.12.00003728/2019-07, aberta em 28/06/2019, que possui a seguinte determinação: Auditar os exercícios de 2015 e 2016, bem como os meses não alcançados pela decadência de 2014, nos termos do art. 20 da Portaria GSER nº 09/2017. Observar o Roteiro de Auditoria Instituído pela Portaria GSER nº 269/2014<sup>3</sup>:



<sup>2</sup> No julgamento da ADPF 101 o Min. Eros Grau, ao abordar a questão da compreensão do direito, afirmou entendimento segundo o qual “não se interpreta o direito em tiras; não se interpretam textos normativos isoladamente, mas no seu todo”.

<sup>3</sup>

- Número da OS:	93300008.12.00003728/2019-07	
- Número da OS Substituta:		
- Número da OS Substituída:		
- Número Antigo:		
- Código(s) da(s) Notificação(ões):	00281703/2019,00067971/2020	
- Número Processo:		
- Modelo:	NORMAL	
- Motivo de Abertura:	PROGRAMACAO FISCAL	
- Situação:	ENCERRADA	
- Exige Formalização Termo OS?:	SIM	
<b>Contribuinte</b>		
- IE/CNPJ/CPF:	16.023.765-3	
- Nome/Razão Social:	REFRESCOS GUARARAPES LTDA	
- Endereço:	PARQUE, S/N - LOTE 0700;QUADRA 15;	
- Bairro:	DISTRITO INDUSTRIAL	
- Município:	JOAO PESSOA	
<b>Elemento Organizacional Solicitante</b>		
- Código:	95004076	
- Nome:	GERÊNCIA OPERACIONAL DE PLANEJAMENTO DA GEFE	
<b>Elemento Organizacional Executor</b>		
- Código:	90102008	
- Nome:	CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA	
<b>Outras Informações</b>		
- Data Abertura:	28/06/2019	
- Exercício Fiscalizado:	08/2014 à 12/2016	
- Data Inicial Fiscalização:	09/07/2019	
- Data Emissão:	09/07/2019	
- Prazo Final de Execução:	02/03/2020	
- Data Encerramento Fiscalização:	27/02/2020	
<b>Autorização</b>		
- Data:	28/06/2019	
- Usuário:	BYRON JOSE DO REGO BARROS FONTES	
<b>Cancelamento</b>		
- Data:		
- Motivo:		
- Usuário:		
- Descrição:		
<b>Histórico de Descrições Complementares</b>		
Data Inclusão	Autor	Descrição
28/06/2019	BYRON JOSE DO REGO BARROS FONTES	AUDITAR OS EXERCÍCIOS DE 2015 E 2016, BEM COMO OS MESES NÃO ALCANÇADOS PELO INSTITUTO DA DECADÊNCIA DE 2014, NOS TERMOS DO ART. 20 DA PORTARIA GSER Nº 09/2017. OBSERVAR O ROTEIRO DE AUDITORIA INSTITUÍDO PELA PORTARIA GSER Nº 269/2014.

Em cumprimento ao disposto nas determinações da Gerência Operacional de Fiscalização de Estabelecimentos, o representante fazendário deu ciência ao contribuinte, em 11/07/2019, do Termo de Início de Fiscalização (fls. 03 e 04), solicitando ao contribuinte as seguintes documentações fiscais: SPED fiscal e contábil, notas fiscais de entradas, notas fiscais de saídas, fitas detalhes, reduções Z, mapas resumo, duplicatas, documentos de despesas (todos), extratos bancários, declarações do imposto de renda, balanço, balancete, DRE, plano de contas e demais documentos fiscais/contábeis existentes.

De pronto, percebe-se que a fiscalização realizou o exame de dados digitais, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que dentre suas regras de segurança, exige validação do contribuinte (com assinatura digital) para transmissão dos dados, possuindo, portanto, validade jurídica para todos os fins, sendo inconcebível afirmar que tais arquivos não possuem confiabilidade para realização de procedimentos fiscais.

Dessa forma, enquanto o contribuinte não toma ciência do procedimento, seja em relação aos atos preparatórios quanto ao próprio auto de infração, fica, apenas, resguardada a sua espontaneidade. Assim, a legitimidade da atuação da autoridade fiscal prescinde da ordem de serviço ou termo de início, que deve ser considerado documento de utilização interna da Secretaria de Estado da Fazenda para que sejam delimitadas as regras pertinentes ao seu funcionamento.

No presente caso, considerando que foi constatada a prática de infrações, deve ser considerado acertado o procedimento adotado pela autoridade fiscal que encerrou o procedimento e lavrou o auto de infração, nos termos do “caput” do art. 642 c/c § 5º do RICMS/PB, em suma, o Auto de Infração demonstrou o resultado da ação fiscal, não ocorrendo qualquer prejuízo ou cerceamento ao contribuinte, uma vez que o direito ao contraditório e ampla defesa é exercido no transcorrer do contencioso administrativo.

De todo modo, vale ressaltar que na Ordem de Serviço nº 93300008.12.00003728/2019-07, houve designação do Auditor Tarcísio Correia de Lima Vilar, mat. 145458-4, onde foi estabelecido como prazo final para execução dos trabalhos a data de 02/03/2020, demonstrando que não houve qualquer irregularidade no procedimento administrativo<sup>4</sup>.

Portanto, descabida a alegação de nulidade fundada na ausência de ordem de serviço e de sua prorrogação ou da ausência de Termo de Início ou de Encerramento da ação fiscal.

*Ad argumentandum tantum*, já foi debatido no Poder Judiciário, inclusive, a desnecessidade de ordem de serviço para legitimar a atuação fiscal tributária, senão veja-se o Acórdão do TJDFT:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO E APREENSÃO. ORDEM DE SERVIÇO PARA LEGITIMAR A ATUAÇÃO DO FISCAL TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE. NULIDADE DA AÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

I - Não há se falar em exorbitância de atribuição, decorrente de ausência de ordem de serviço, se a agente da fiscalização tributária que lavrou o auto de infração e apreensão de mercadorias integrava a Gerência de Fiscalização Itinerante e estava autorizada ao exercício de sua atividade, nos termos do que dispõem o inciso IV, do art. 131, da Portaria nº. 563/02 da Secretaria de Fazenda; e o §1º do art. 53 da Lei nº. 1.254/96.

II - A ordem de serviço de que trata o artigo 9-A do Decreto nº. 16.106/94 é documento de utilização interna da Secretaria de Estado da Fazenda, sendo, portanto, despicienda na lavratura do auto de infração.

III - Não merece prosperar a alegação de nulidade do auto de infração por ter sido ele lavrado por apenas um agente fiscal, na medida em que tal hipótese não se

4

Prorrogações								
Prazo Anterior	Nº Dias Prorrog.	Prazo Prorrog.	Descrição	Usuário	Situação	Homologação		
						Data	Usuário	Justif.
09/09/2019	30	11/10/2019	PARA CONTINUIDADE DA AUDITORIA	MARCIA HENRIQUES SOUTO MONTENEGRO	H	11/09/2019	MARCIA HENRIQUES SOUTO MONTENEGRO	
11/10/2019	20	20/11/2019	PARA CONTINUIDADE E CONCLUSÃO DA ORDEM	MARCIA HENRIQUES SOUTO MONTENEGRO	H	31/10/2019	MARCIA HENRIQUES SOUTO MONTENEGRO	
20/11/2019	30	30/12/2019	CONTINUAÇÃO DA AUDITORIA	MARCIA HENRIQUES SOUTO MONTENEGRO	H	28/11/2019	MARCIA HENRIQUES SOUTO MONTENEGRO	
30/12/2019	30	02/03/2020	PARA LIBERAÇÃO DE RETIFICAÇÃO DO SPED(A PEDIDO DA EMPRESA) E CONCLUSÃO DA ORDEM DE SERVIÇO	MARCIA HENRIQUES SOUTO MONTENEGRO	H	30/01/2020	MARCIA HENRIQUES SOUTO MONTENEGRO	

insere no rol taxativo do artigo 87 do Decreto nº. 16.106/94, que estabelece os casos de nulidade do procedimento administrativo fiscal.

IV - Negou-se provimento ao recurso. Unânime.<sup>5</sup>

Dessa forma, a ordem de serviço constitui instrumento *interna corporis* que prevê mecanismo de gestão da Gerência Executiva de Fiscalização de Tributos Estaduais voltado à verificação dos trabalhos dos servidores fiscais.

Há de se destacar que diversas manifestações judiciais informam que é princípio assente e indiscutível nos processos (administrativos ou judiciais) que deve imperar na avaliação das nulidades a regra da instrumentalidade das formas (*pas de nullité sans grief*), nulificando-se o processo, apenas quando houver demonstração cabal do prejuízo ao contribuinte, senão veja-se as seguintes decisões:

AGRAVO REGIMENTAL EM HABEAS CORPUS. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÕES SUCESSIVAS COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. AUSÊNCIA DE TRANSCRIÇÃO INTEGRAL DAS GRAVAÇÕES, PORÉM CONTEÚDO ACESSÍVEL A DEFESA. NÃO COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO. DISPENSÁVEL A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA INÍCIO DA FASE INVESTIGATÓRIA. PLURALIDADE DE CRIMES INVESTIGADOS. INEXISTÊNCIA DE NULIDADES. 1. Nos termos do art. 5º, XII, da Constituição Federal, a interceptação telefônica dependerá de ordem judicial (cláusula de reserva jurisdicional), que, de acordo com o art. 1º da Lei nº 9.296/1996, deverá ser expedida pelo juiz competente, em decisão devidamente fundamentada que demonstre sua conveniência e indispensabilidade. 2. Há possibilidade de sucessivas renovações dentro do prazo legal, sempre precedidas de novas e fundamentadas decisões judiciais, que apontem a presença dos requisitos legais e a manutenção da indispensabilidade desse meio de prova, inclusive com a referência à permanência das razões inicialmente legitimadoras da interceptação (Ag. Reg. no Habeas Corpus 130.860, Primeira Turma, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES, j. 16/10/2017; Habeas Corpus 139.370, Primeira Turma, Rel. Min. MARCO AURÉLIO; Red. p/Acórdão, MIN. ROBERTO BARROSO, j. 06/03/2018). 3. Os relatórios de inteligência foram apresentados como documentos oficiais no pedido de interceptação e sua veracidade foi atestada pelo Ministério Público, de modo que não cabe falar em nulidade, sobretudo se considerado que não houve qualquer alegação sobre eventual manipulação ou inconsistências. 4. Tendo a defesa acesso à totalidade das gravações, é dispensável a transcrição integral das conversas quando irrelevantes para o esclarecimento dos fatos. **Não demonstrados, concretamente, os reflexos negativos do ato coator para a ampla defesa e o contraditório, incide o princípio pas de nullité sans grief.** 5. Os fatos investigados não se relacionam com o exercício da advocacia. Somente no curso da investigação, verificou-se a condição de advogado do agravante, diversamente do que alega a defesa. Esta SUPREMA CORTE já decidiu que “o simples fato de o paciente ser advogado não pode lhe conferir imunidade na eventual prática de delitos no exercício de sua profissão” (HC 96.909, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, DJe de 11/12/2009). 6. Não há afronta à Súmula Vinculante 24/STF. Embora se exija o lançamento definitivo do crédito tributário para o início da persecução penal nos crimes de sonegação fiscal, o mesmo entendimento não se aplica à mera fase investigatória (HC 106.152, Relatora Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 24/5/2016). Tampouco há nulidade se a medida cautelar teve como finalidade apurar não só a suposta prática

<sup>5</sup> Acórdão nº 307.107. Agravo de Instrumento 20080020034492AGI, 6ª Turma Cível, Des. José Divino de Oliveira, TJDFT

do delito de sonegação fiscal, mas também de outros crimes, como formação de quadrilha, lavagem de dinheiro e corrupção. 7. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>6</sup> (grifos acrescidos)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. DIGITALIZAÇÃO INCOMPLETA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NÃO ACOLHIMENTO. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE APLICOU DIRETAMENTE O PRAZO PRESCRICIONAL DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA DENEGATÓRIA DE RESTITUIÇÃO. ART. 169 DO CTN. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE OFENSA À SÚMULA Nº 7 DO STJ. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA PROSSEGUIMENTO DO FEITO.

1. Não merece acolhida a preliminar de nulidade suscitada pela agravante em razão da digitalização incompleta da última página do acórdão recorrido à fl. 238 e-STJ, tendo em vista que o texto a que se refere encontra-se transcrito na ementa de fls. 240 e-STJ, não havendo qualquer prejuízo à defesa por conta de tal vício. **É cediço que a declaração da nulidade processual depende da demonstração da existência de prejuízo à parte interessada (pas de nullité sans grief), o que não ocorreu na hipótese. Por outro lado, a conversão do feito em diligência militar contra o princípio da celeridade processual.** 2. O presente feito trata de ação anulatória de decisão administrativa que negou restituição de indébito cumulada com repetição de indébito. A decisão administrativa que se pretende anular foi exarada em 20 de maio de 2002 e a ação anulatória foi ajuizada em 9 de fevereiro de 2004, portanto, dentro do prazo prescricional de dois anos previsto no art. 169 do CTN. 3. Deve ser reformado acórdão recorrido que aplicou diretamente o prazo prescricional para repetição do indébito (art. 168 do CTN) em ação que pleiteia, também, a anulação da decisão administrativa denegatória da restituição (art. 169 do CTN). Precedentes. 4. Afastada a prescrição da ação anulatória da decisão administrativa denegatória, devem os autos retornar à origem para prosseguimento do feito quanto às demais questões de mérito. 5. A aplicação do direito à hipótese não demandou reexame do contexto fático-probatórios dos autos, mas apenas outra valoração jurídica dos fatos expressamente consignados no bojo do acórdão recorrido, não havendo que se falar em incidência da Súmula nº 7 do STJ. 6. Agravo regimental não provido.<sup>7</sup> (grifos acrescidos)

Como demonstrado, ao contribuinte não se restringiu o seu direito de defesa, fato este comprovado com a apresentação de sua peça impugnatória, por meio da qual houve apresentação de todos os argumentos que julgou necessário.

## **1.2. Realização de perícia técnica**

Neste ponto, cabe-nos analisar o pedido de perícia (fls. 37)<sup>8</sup> requerido pela Autuada cujo objetivo seria “demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor”.

Percebe-se que o recorrente apresentou requerimento genérico, sem indicar precisamente quais os pontos controvertidos nos autos que demandariam a realização de “perícia”, em suma, não houve demonstração da necessidade deste meio de produção da prova.

<sup>6</sup> HC 130596 AgR / SP - SÃO PAULO - AG.REG. NO HABEAS CORPUS - Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES - Julgamento: 17/08/2018 - Publicação: 30/08/2018- Órgão julgador: Primeira Turma.

<sup>7</sup> AgRg no REsp 1316775/ES – Agravo Regimental no Recurso Especial 2012/0063045-5 – Relator(a): Min. MAURO CAMPBELL MARQUES – Julgamento: 03/09/2015 – Publicação : 17/09/2015 - Segunda Turma.

<sup>8</sup> O pedido de perícia não está previsto na Legislação Tributária deste Estado. A análise requerida pela Impugnante encontra fundamentação no procedimento de Diligência, disciplinado no artigo 59 da Lei nº 10.094/13.

O artigo 59 da Lei nº 10.094/13 assim dispõe:

Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.

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

(...)

Considerando que não houve especificação da necessidade da realização da diligência, bem como que já existem nos autos elementos suficientes para a formação do convencimento do julgador fiscal, deve ser reconhecida a dispensabilidade da produção da prova, sem que ocorra qualquer violação ao direito de defesa do sujeito passivo.

O procedimento requerido pelo contribuinte deve ser considerado inócuo para o deslinde da lide, motivo pelo qual, com fulcro no art. 61 da Lei nº 10.094/139, indefiro o pedido de realização de diligência.

### **1.3. Nulidade – Ilegitimidade Passiva das Pessoas Jurídicas indicadas como Corresponsáveis pelo débito exigido**

O sujeito passivo alega que “a responsabilidade de terceiros depende de prévio procedimento regular, devendo o Fisco comprovar que o corresponsável agiu conjuntamente na efetivação do fato gerador”.

A instância prima apresentou, de forma precisa, o posicionamento do Conselho de Recursos Fiscais sobre o tema, *ipsis litteris*:

Antes de me posicionar sobre a matéria, importante destacar que o Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba tem rejeitado a preliminar de exclusão dos sócios do rol dos co - responsáveis/interessados, tendo em vista a necessidade da sua manutenção para posterior análise da responsabilidade tributária pela infração.

(...)

Sobre a legitimidade passiva dos sócios pessoas jurídicas da sociedade limitada autuada, de fato, estes podem ser alçados à condição de responsáveis pelo crédito tributário regularmente lançado, sendo alcançados pela execução fiscal de seu patrimônio. Porém, esta operação não decorre simplesmente de sua condição de sócio e se aplica somente nos casos de disposição expressa de lei. (...)

No primeiro caso, art. 124 do CTN, o sócio será responsabilizado solidariamente toda vez que a lei trazer dispositivo específico, ou quando ficar caracterizada existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador. É justamente por esse último motivo que os sócios pessoas jurídicas pertencentes a grupos econômicos costumam ser responsabilizados pelos créditos tributários.

A matéria concernente ao significado da expressão interesse comum é muito controversa, ensejando interpretação das Secretarias das Fazendas estaduais, bem como da Receita Federal do Brasil. Para ilustrar, cito ementa do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018, que por elucidativo e abrangente, é boa fonte de consulta sobre a matéria. (...)

Quanto à inclusão do nome dos sócios e dos sócios pessoas jurídicas neste procedimento fiscal, é bom se observar que a doutrina e a jurisprudência apontam três oportunidades para a imputação de responsabilidade aos sócios e gerentes e

<sup>9</sup>Art. 61. Para os efeitos desta Lei, entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada. (grifo nosso)

administradores: no lançamento, na emissão de CDA (em função de decisão administrativa definitiva) e no redirecionamento no processo de execução. Nessa linha, se observa neste lançamento tributário que não houve demonstração do requisito “interesse comum” para a responsabilização solidária dos sócios pessoas jurídicas, com fulcro no art. 124, I, do CTN.

Reitero, entretanto, que a indicação dos mesmos como responsáveis/interessados na peça preambular não motiva nulidade do auto de infração, uma vez que os sócios estão passíveis de responsabilização nos atos posteriores da Fazenda Pública no sentido de satisfazer o crédito tributário e não houve prejuízo ao direito de defesa.

De fato, não merece prosperar o argumento do sujeito passivo, uma vez que houve apenas a indicação dos interessados no procedimento administrativo, sem a configuração da responsabilidade pessoal ou solidária dos sócios.

Em verdade, a inclusão do nome dos sócios da empresa recorrente no auto de infração, na qualidade de responsável/interessado, consiste apenas em uma medida para que posteriormente, na fase executória da dívida fiscal porventura configurada, possa ser analisada a existência da responsabilidade pessoal das pessoas indicadas na peça vestibular e tomadas as providências cabíveis.

Ademais, a manutenção do nome dos sócios, como responsáveis/interessados, não implica afirmar, *a priori*, que estes incorreram na regra acima citada.

Mostrando-se alinhado a este entendimento, o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba vem se posicionando nos seguintes termos:

Acórdão 125/2018  
Processo Nº001.929.2015-4  
Recurso VOL/CRF Nº343/3016  
TRIBUNAL PLENO  
Recorrente: SAPÉ AUTO POSTO LTDA.  
Recorrida: GERÊNCIA EXEC.DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP  
Preparadora:COLETORIA ESTADUAL DE SANTA RITA.  
Autuante:HÉLIO GOMES CAVALCANTI FILHO.  
Relatora:CONSª.MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO INTERNA E INTERESTADUAL NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. PRELIMINAR DE EXCLUSÃO DA CO-RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. INDEFERIMENTO. CONTRIBUINTE DO SEGUIMENTO NO COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS AUTOMOTORES, CUJAS OPERAÇÕES MAIS EXPRESSIVAS SE REGULAM PELO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TÉCNICA FISCAL IMPRÓPRIA À VERIFICAÇÃO DA SUA REGULARIDADE QUANTO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. VÍCIO MATERIAL CONFIGURADO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

**- Rejeita-se a preliminar de exclusão dos sócios da recorrente do rol dos co-responsáveis/interessados, tendo em vista a necessidade da sua manutenção para posterior análise da responsabilidade tributária pela infração.**

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovada, presumidamente auferidas mediante omissão de saídas pretéritas tributáveis. Todavia, tal presunção, ínsita no art. 646 do RICMS/PB, não se mostra aplicável nos casos de contribuinte em exercício no seguimento do comércio

varejista de combustíveis para automotores, cujas operações de maior predominância nessa atividade se regulam pelo regime da substituição tributária. Adite-se a esse fato a circunstância de que a comercialização pela recorrente também se opera com outros produtos que, apesar de natureza distinta, estão igualmente adstritos ao referido regime de tributação antecipada, o que determina a nulidade lançamento de ofício, por vício material, visto que a denúncia tem suporte na aplicação de técnica imprópria à aferição da situação do contribuinte, quanto ao cumprimento da obrigação principal. (grifos acrescidos)

Nesse ponto, convém destacar passagem do Voto no Acórdão nº 580/2021<sup>10</sup>, no qual o Ilustre Conselheiro Petrônio Rodrigues de Lima, destacou:

Requer a recorrente à *exclusão da responsabilidade solidária do polo passivo* dos sócios da empresa, Sr. Genivaldo Dias de Oliveira e Sra. Kelimaria da Silva Mascena. Pois bem. Observa-se que no presente auto de infração os sócios foram indicados como responsáveis interessados, e assim devem ser mantidos. Entendo que há apenas a indicação dos responsáveis interessados juridicamente pelo

<sup>10</sup> PROCESSO Nº 0985072017-4

ACÓRDÃO Nº 0580/2021

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

1ª Recorrida: FRIGORÍFICO BOM JESUS LTDA.

2ª Recorrente: FRIGORÍFICO BOM JESUS LTDA.

Advogado: ACRÍSIO NETÔNIO DE OLIVEIRA SOARES, inscrito na OAB/PB Nº 16.853

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

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

Autuante: RODRIGO ANTONIO ALVES ARAÚJO

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA.

DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/ O USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO). OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. INFRAÇÕES COMPROVADAS EM PARTE. PAGAMENTO EXTRACAIXA. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA (ESTOURO DE CAIXA). OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO. DENÚNCIAS CARACTERIZADAS. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DECISÃO SINGULAR QUANTO AOS VALORES. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Constatado um equívoco cometido pela fiscalização na descrição da fundamentação legal, inerente à acusação decorrente se suprimento irregular de Caixa, o que inquinou de vício formal a acusação e acarretou, por essa razão, a sua nulidade. Cabível a realização de novo feito fiscal.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual. “In casu”, afastada parte da acusação na primeira instância, diante das provas materiais apresentadas em sede de reclamação, mantida por esta instância.

- Evidenciada a falta de recolhimento do ICMS - diferencial de alíquotas concernentes às aquisições de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento. “In casu”, foi abatido o crédito tributário referente às mercadorias óleo diesel e lubrificantes, sujeitas à substituição tributária, em virtude de não se aplicar a cobrança do diferencial de alíquotas, ex vi, do art. 155, §4º, I, da CF/1988, princípio da tributação exclusiva do destino. Igualmente, foi cancelado parte do crédito tributário, porque houve a comprovação por meio de DAR do pagamento espontâneo, antes do procedimento fiscal, referentes a algumas notas fiscais lançadas na acusação.

- Diferenças tributáveis apuradas por meio dos Levantamentos Financeiros caracterizaram a presunção legal “juris tantum” de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido.

- A verificação direta de saldo credor na Conta Caixa, efetuada à luz da documentação apresentada pelo contribuinte, caracteriza a figura do estouro de caixa, levando à presunção da ocorrência de pagamentos realizados com receitas marginais, decorrentes de vendas omitidas.

lançamento do auto de infração, e não de forma a responder solidariamente com o *quantum debeatur* apurado.

Sobre esta matéria, é de bom alvitre ressaltar, que o artigo 135, II e III, do CTN, reporta-se a responsabilidade de terceiros, referindo-se aos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, passando esta a ser pessoal, e não solidária, e nos casos em que haja comprovação que estes agiram com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou estatuto, nos termos do citado dispositivo, infraticado:

Art. 135. São  **pessoalmente responsáveis**  pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou  **infração de lei** , contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II -  **os mandatários, prepostos**  e empregados;

III -  **os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado** . (g.n.)

No caso em tela, os sócios somente poderiam ser responsabilizados de forma pessoal, nos termos do dispositivo supra, e não solidariamente.

Inexistindo, pois, provas de que o nominado responsável solidário tenha agido com excesso de poderes ou infração de contrato ou estatuto social, não vejo a possibilidade jurídica de imputar a responsabilidade solidária ao sócio-administrador, ante a ausência de previsão expressa para tanto na Lei n° 6.379/96, salvo no caso de liquidação de sociedade de pessoas nos termos do artigo 134, VII, do CTN, caso em que os sócios são responsabilizados subsidiariamente. Vejamos;

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Vale salientar que, em linhas gerais, havendo trânsito em julgado de decisão condenatória do contribuinte, não impede a identificação do sócio-administrador ou preposto na Certidão de Dívida Ativa, para viabilização do redirecionamento da execução fiscal, nas hipóteses de comprovação de irregularidades constantes no art. 135 do CTN, ou dos sócios, nos termos do artigo 134, VII, do CTN.

Inexiste, portanto, vício formal na identificação dos sócios na peça acusatória, como responsáveis interessados.

Diante dos argumentos expostos, acompanho a instância prima e afastamento preliminar suscitada pelo sujeito passivo, uma vez que não se considerou, *a priori*, os sócios como responsáveis solidários como previsto no CTN.

#### **1.4. Nulidade – contradição entre a descrição dos fatos e a autuação – crédito inexistente x crédito indevido**

O sujeito passivo entende que restou configurada nulidade do procedimento fiscal decorrente de erro na descrição da infração, pois “a discussão da presente autuação é quanto ao uso indevido de crédito fiscal”.

No caso sob exame, o julgador monocrático reconheceu a nulidade da peça vestibular nos seguintes termos:

Na verdade é tênue a diferença entre o conceito de crédito fiscal indevido e crédito fiscal inexistente, sendo certo que o dispositivo legal que aplica a multa punitiva, art. 82, V, "h" da Lei n° 6.379/96, indica as duas situações alternativamente. Por

sua vez, faz-se importante consignar que é farta a jurisprudência administrativa do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba no sentido de que o crédito fiscal inexistente é aquele que não tem respaldo legal ou suporte documental, conforme os Acórdãos a seguir citados.

(...)

No caso em comento observa-se que foi demonstrado nas planilhas da fiscalização que houve na sistemática de apuração do crédito fiscal presumido a inclusão de operações não incentivadas pelo regime especial FAIN, motivando o refazimento da Conta Corrente do ICMS, para que fossem ajustados os créditos fiscais, resultando em falta de recolhimento do ICMS.

Por isso, a alegação do contribuinte de descompasso entre a infração descrita na peça inicial – crédito fiscal inexistente - e o procedimento demonstrado nos autos e informado na nota explicativa é correta – por se tratar de crédito fiscal indevido.

Portanto, denota-se não se tratar de mera imprecisão, e sim em um equívoco na descrição do fato infringente, em divergência com os fatos relatados na nota explicativa do auto de infração, o que macula a exigência do crédito tributário de acordo com a peça inicial.

De fato, a dificuldade em se avaliar o conceito de crédito fiscal indevido ou inexistente decorre de um preciosismo contido na redação original do art. 82, V, “h”<sup>11</sup> da Lei nº 6.379/96, que inadvertidamente segmentou em duas hipóteses os casos relativos às operações fiscais que traduzem a inidoneidade ou insuscetibilidade de amparo na apropriação de créditos fiscais.

No entendimento deste relator, desde 2019 ocorreu alteração normativa que deveria ensejar a superação deste imbróglie interpretativo, decorrente das descrições das infrações “crédito indevido” ou “crédito inexistente”, posto que bastaria a fiscalização adotar como descrição da infração a “falta de recolhimento do ICMS” descrevendo em nota explicativa a conduta que configura a indevida utilização de crédito para que a relação obrigacional reste perfeitamente delineada.

Em verdade, percebe-se que a atualização normativa demonstrou uma interseção semântica presente no vocábulo “indevidamente”, posto que, segundo os dicionários pátrios, diversas são as acepções que podem ser abarcadas pelo vocábulo, autorizando a sua aplicação aos que utilizem créditos de “modo inadequado”<sup>12</sup>, “inapropriado”<sup>13</sup> ou que “contraria as leis e as convenções”<sup>14</sup>.

No caso, a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração guereado em momento anterior à alteração legislativa, motivo pelo qual deve ser enfrentada a suposta nulidade formal decorrente da opção pela descrição da infração consubstanciada na inexistência de crédito fiscal.

Com a devida vênia ao entendimento do sujeito passivo e do ilustre julgador monocrático, entendo que não há contradição entre a descrição da infração e a nota explicativa da peça vestibular, tampouco qualquer incongruência entre os fatos narrados e o

<sup>11</sup> h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Nova redação dada à alínea “h” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “e” do inciso I do art. 2º da Lei nº 11.615/19 - DOE de 27.12.19.

h) aos que utilizarem crédito indevidamente;

<sup>12</sup> Dicionário Dicio - <https://www.dicio.com.br/indevidamente/>

<sup>13</sup> Dicionário Dicio - <https://www.dicio.com.br/indevidamente/>

<sup>14</sup> Dicionário Michaelis - <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/>

conjunto de provas anexadas aos autos que determine o reconhecimento de nulidade de forma do procedimento fiscal.

A fim de facilitar a compreensão do caso, convém reproduzir novamente a descrição da infração, que apresenta o seguinte enunciado:

**CRÉDITO INEXISTENTE >>** O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual **ao utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS sem amparo documental.**

**NOTA EXPLICATIVA:** A AUTUADA, CONTRARIANDO DISPOSITIVOS LEGAIS, AO REALIZAR A PAURAÇÃO MENSAL DO ICMS, AO INVÉS DE APLICAR O CRÉDITO PRESUMIDO CONCEDIDO NOS TERMOS DO BENEFÍCIO FISCAL FAIN SOBRE O SALDO DEVEDOR EXISTENTE REFERENTE À PRODUÇÃO INDUSTRIAL PRÓPRIA INCENTIVADA, O FEZ CONSIDERANDO, TAMBÉM, AS OPERAÇÕES NÃO INCENTIVADAS, GERANDO ASSIM, UMA REDUÇÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS, HAJA VISTA TER SE APROPRIADO DE CRÉDITO INEXISTENTE. DISPOSITIVOS LEGAIS QUE EMBASAM A AUTUAÇÃO: RESOLUÇÃO 109/2004 DOE 26/10/2004 RETIFICADA PELA RESOLUÇÃO 017/2005 DOE 08/05/2005 E

Pois bem, nos casos relacionados com a utilização de benefício fiscal do FAIN não deve ocorrer hesitação quanto ao alcance da expressão “sem amparo documental”, pois o crédito presumido só existirá nos precisos termos elencados nos seus instrumentos concessores, a saber, o Decreto ratificador das Resoluções, as Resoluções e os TARE’s.

Portanto, caso ocorra concessão de benefício fiscal relacionado a uma operação ou mercadoria específica, o “amparo documental” fica restrito a tal operação / mercadoria, simples assim.

Por sua vez, caso ocorra aproveitamento de crédito presumido em desconformidade com o instrumento concessor, em verdade configura-se a utilização de crédito presumido sem amparo documental, tese aderente aos exatos termos delineados na descrição da presente infração.

Em manifestação recente, o Pleno do CRF/PB, por unanimidade, validou o entendimento do ilustre Relator Petrônio Rodrigues Lima apresentado no Acórdão nº 461/2021<sup>15</sup>, no qual foi delimitada de forma cristalina a conceituação dos denominados créditos inexistentes e indevidos, sendo oportuno transcrever as suas lições:

---

<sup>15</sup> PROCESSO Nº 1897412014-3

ACÓRDÃO Nº 0461/2021

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

1ª Recorrida: ALPARGATAS S.A.

2ª Recorrente: ALPARGATAS S.A.

Advogados: Sr.º MILTON GOMES SOARES, inscrito na OAB/PB Nº 1.791 E Sr.º FÁBIO AVELINO

RODRIGUES TARANDACH, inscrito na OAB/SP Nº 297.178

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - SANTA RITA

Autuante: MONICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL

Relator: Cons<sup>a</sup>. PETRÔNIO RODRIGUES LIMA.

No entanto, o julgador singular entendeu como nula a acusação, por vício formal, pois, no arcabouço probatório apresentado pela fiscalização, denota-se a apropriação de créditos de ICMS não destacados nas notas fiscais, sendo decorrentes de operações existentes, e, neste caso, não poderia a acusação se referir a créditos inexistentes, e sim pelo uso de créditos indevidos, sob o fundamento de se tratar de documentos fiscais idôneos, correspondentes a operações existentes. Assim, houve a anulação desta acusação, com base no art. 17, II, da Lei nº 10.094/2013.

Pois bem. Peço *venia* ao nobre julgador singular, para discordar de sua decisão, **pois, entendo que o fato de a apropriação de créditos fiscais se basear em documentação fiscal não caracteriza, por si só, utilização de crédito indevido. Com efeito, há que se observar se esses documentos fiscais, por força de disposição legal, contém todos os requisitos previstos na legislação de regência, mas inexistente ICMS destacado, sendo, assim, utilizado crédito fiscal que não existia.**

**Para que não paire dúvidas acerca do entendimento acima, convém estabelecer a distinção entre as figuras de crédito indevido e crédito inexistente, pois a primeira nos remete a hipótese da existência do crédito fiscal no mundo jurídico, porém por razões de impedimento previsto pela legislação fiscal, fica o contribuinte vedado de promover seu aproveitamento, sob pena de ser considerado INDEVIDO. A segunda figura se caracteriza pela utilização de um crédito ilusório, imaginário, sem lastro e irreal, portanto, INEXISTENTE no universo fiscal, embora o efeito produzido por ambas as espécies seja o mesmo, isto é, ausência de recolhimento do imposto estadual.**

Assim, a apropriação indevida de crédito pela “inexistência” ocorre, portanto, tanto nas situações de inexistência de documento fiscal, quanto nas situações de existência de documento fiscal, mas, sem destaque de crédito fiscal, havendo uma apropriação sem lastro, irreal, portanto inexistente no universo fiscal.

---

CRÉDITO INEXISTENTE. VÍCIO FORMAL NÃO CARACTERIZADO. CRÉDITO INDEVIDO. INFRAÇÕES EVIDENCIADAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. DÉBITO DO ICMS MENOR QUE O DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS. CONDUTA INFRACIONAL EVIDENCIADA EM PARTE. MULTA CONFISCATÓRIA. INCABÍVEL SUA ANÁLISE PELOS ÓRGÃOS JULGADORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA, QUANTO AOS VALORES. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a ocorrência de compras efetuadas com receita de origem não comprovada, em face da presunção legal juris tantum, conforme legislação vigente.
- Provas trazidas aos autos, e analisadas pela fiscalização em diligência, revelaram a insubsistência parcial das acusações de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição e de não registrar nos livros próprios as operações de saídas realizadas, fazendo sucumbir parcela do crédito tributário originalmente lançado.
- O aproveitamento de créditos fiscais deve obedecer aos critérios estabelecidos na legislação em vigor. No caso da acusação por uso de crédito inexistente, esta restou caracterizada mediante a verificação que o crédito fiscal utilizado decorreu do uso de créditos provenientes de valores irrealis, inexistentes nos documentos fiscais, não sendo evidenciado vício de forma, e, portanto, afastada a nulidade promovida pela instância singular.
- O aproveitamento de créditos fiscais em valores superiores aos destacados nos documentos fiscais, extrapola o limite permitido pela lei, sendo comprovada a irregularidade fiscal, por uso de créditos indevidos.
- Cabe o lançamento do imposto aos que lançarem as saídas realizadas nos livros próprios, com débito de ICMS a menor do que o destacado nos respectivos documentos fiscais.
- Não cabe aos órgãos julgadores a competência para declarar inconstitucionalidade, nos termos da legislação vigente.

As razões de decidir do precedente supracitado amoldam-se perfeitamente ao caso em análise, posto que ao se utilizar crédito presumido sobre operação ou mercadoria não alcançada em instrumento concessor de benefício fiscal caracteriza-se a “utilização de um crédito ilusório, imaginário, sem lastro e irreal, portanto, inexistente no universo fiscal”.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso de ofício para recuperar o crédito tributário.

## **2. Mérito – Crédito Inexistente**

No caso em apreço, a fiscalização anexou mídia digital (fls. 12) onde demonstrou a documentação fiscal relacionada com os elementos jurídicos que justifica o resultado da ação fiscal.

Considerando o comando contido na Resolução do Conselho Deliberativo do FAIN nº 17/2005, a fiscalização elaborou demonstrativo do ICMS a recolher em razão da apropriação do crédito presumido sobre operações não incentivadas (fls. 07 e 08), ou seja, analisado em conjunto todos os documentos fiscais anexados pelo agente fiscal, diga-se de passagem, que é parte integrante do auto de infração, constata-se que o ato administrativo foi estruturado de forma a permitir a perfeita identificação dos lançamentos realizados pela empresa Autuada em sua Escrituração Fiscal Digital, uma a uma, fornecendo, portanto, o substrato material para a constituição do crédito tributário.

A utilização de créditos fiscais possui temperamentos que estão disciplinados nos dispositivos elencados pela autoridade fiscal, a saber os Arts. 72, 73, e 77<sup>16</sup> do

<sup>16</sup> Redações vigentes à época do fato gerador:

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo imobilizado, ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art. 85 ( Lei nº 11.031/17);

II - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária de operações anteriores e ao correspondente às entradas de mercadorias cujo imposto tenha sido retido pelo remetente, sempre que:

a) o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária, mas que, por qualquer circunstância, tiver sofrido cobrança antecipada do imposto;

b) não sendo o adquirente considerado contribuinte substituído, receber, com imposto pago por antecipação, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

III - à repetição de indébito, quando autorizado por decisão final de autoridade competente;

IV - às mercadorias recebidas para emprego na prestação de serviços, na hipótese dos incisos IV e V do art. 2º;

V - ao ICMS destacado e ao retido, quando o estabelecimento industrial receber mercadoria sujeita a substituição tributária para utilização em processo industrial de produto cuja saída seja tributada;

VI - às mercadorias recebidas com substituição tributária, por estabelecimento industrial, na forma do art. 76;

VII - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária nas operações interestaduais com açúcar (Protocolos ICMS 33/91 e 41/91);

VIII – REVOGADO (Decreto nº 23.325/02).

§ 1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

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;

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 de 16 de setembro de 1996;

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.

§ 2º O imposto incidente sobre o frete será creditado:

I - pelo destinatário, quando a operação de origem for FOB e o transportador for contratado por ele;

II - pelo remetente, quando a operação de circulação for CIF, o transportador for contratado por ele e a respectiva base de cálculo incluir o preço do serviço, desde que este esteja destacado no corpo da nota fiscal.

§ 3º Para os efeitos do parágrafo anterior, entende-se por:

I - preço FOB, aquele em que as despesas de frete e seguro correrem por conta do adquirente da mercadoria;

II - preço CIF, aquele em que as despesas de frete e seguro estejam incluídas no preço da mercadoria.

§ 4º Na hipótese de perda, extravio, desaparecimento, sinistro ou quebra anormal de mercadorias recebidas com ICMS pago por antecipação, quando devidamente comprovadas tais ocorrências, sendo impossível a revenda das mercadorias, o contribuinte poderá utilizar como crédito fiscal a parcela do ICMS pago antecipadamente, vedado, contudo, o crédito relativo ao ICMS normal, devendo a nota fiscal a ser emitida para esse fim, especificar, resumidamente, além dos elementos regularmente exigidos, as quantidades e espécies de mercadorias, seu valor e o ICMS recuperado, e conter observações acerca do motivo determinante desses procedimentos.

§ 5º Nos casos em que a legislação permita a utilização, como créditos fiscais, de ambas as parcelas do tributo, o normal e o antecipado, o destinatário lançará o documento fiscal no Registro de Entradas, na forma regulamentar, indicando na coluna "Observações" o valor do ICMS antecipado, cujo montante, no final do período, será transportado para o item "007. Outros Créditos", do Registro de Apuração do ICMS.

§ 6º Para efeitos de compensação na conta gráfica do ICMS, constitui-se também crédito o valor dos direitos autorais, artísticos e conexos, comprovadamente pagos aos autores ou artistas nacionais ou a empresas que os representem e das quais sejam titulares ou sócios majoritários, que com eles mantenham contratos de edição, nos termos do art. 53 da Lei nº 9.610/98 ou com eles possuam contratos de cessão ou transferência de direitos autorais, nos termos do art. 49 da Lei nº 9.610/98, observado o seguinte (Convênios ICMS 23/90, 10/94, 30/98 e 61/99):

I - o aproveitamento do crédito de que trata este parágrafo somente poderá ser efetuado até o segundo mês subsequente ao em que ocorreu o pagamento dos direitos autorais, artísticos e conexos, e até os limites abaixo elencados, aplicáveis sobre o valor do imposto debitado no mês correspondente às operações efetuadas com discos fonográficos e com outros suportes com sons gravados, ficando vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos, bem como o aproveitamento do excedente em quaisquer estabelecimentos do mesmo titular ou de terceiros ou a transferência para outra empresa (Convênios ICMS 83/01 e 105/01):

a) 70% (setenta por cento), até 31 de dezembro de 2001;

b) 60% (sessenta por cento), de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2002;

c) 50% (cinquenta por cento), de 1º de janeiro de 2003 a 30 de junho de 2003;

d) 40% (quarenta por cento), de 1º de julho de 2003 a 30 de abril de 2020 (Convênios ICMS 23/90, 118/03, 40/04, 139/04, 119/09, 01/10, 101/12, 191/13, 27/15, 107/15, 49/17, 127/17 e 28/19);

II - fica expressamente vedado o aproveitamento do excedente em quaisquer estabelecimentos do mesmo titular ou de terceiro, ou a transferência de crédito de uma para outra empresa;

III - o contribuinte deverá confeccionar, mensalmente, demonstrativo que indique o valor do imposto devido nas operações realizadas com discos fonográficos e com outros suportes com sons gravados;

IV - o benefício previsto neste parágrafo fica condicionado à elaboração de relação dos pagamentos efetuados no mês a título de direitos autorais, artísticos e conexos, com a identificação dos beneficiários, seus domicílios e inscrição no CPF ou no CNPJ, em 2 (duas) vias, no mínimo, devendo uma delas ser entregue à repartição fiscal de seu domicílio, até o dia 15 do mês subsequente, e a outra ao Departamento da Receita Federal;

V - o benefício previsto neste parágrafo fica condicionado também à elaboração de declaração sobre o limite referido no inciso I, contendo reprodução do demonstrativo mencionado no inciso III, a ser entregue à repartição fiscal do seu domicílio, juntamente com a relação mencionada no inciso IV, no prazo ali previsto;

VI - se o contribuinte objeto desta norma der saída a outras mercadorias que não somente discos fonográficos e outros suportes com sons gravados, deverá providenciar a impressão de nota fiscal distinta, exclusivamente para estas mercadorias, após a devida autorização da repartição fiscal.

§ 7º REVOGADO (Decreto nº 22.271/01).

§ 8º O disposto na alínea "b" do inciso II do § 1º aplica-se, também, a outras fontes de energia (Lei nº 9.201/10).

RICMS/PB, restando perfeitamente delimitados os procedimentos que devem ser utilizados pelos contribuintes para validação dos referidos créditos.

Assim, não há liberalidade do contribuinte no creditamento do ICMS, estando estabelecido no RICMS/PB, diversos mecanismos de controles do crédito do imposto.

A motivação do lançamento efetuado pela fiscalização está respaldada na inobservância dos dispositivos normativos indicados pela fiscalização relativos à utilização do crédito fiscal, sendo prevista a imposição da penalidade nos termos da legislação de regência do ICMS, que estipula a aplicação da multa por infração quando houver a subsunção dos fatos à seguinte norma:

Lei nº 6.379/96

**Art. 82.** As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Diante deste arcabouço normativo resta demonstrado que o procedimento fiscal foi realizado em aderência aos ditames da legislação, não havendo dúvidas que ensejem a aplicação do princípio do *in dubio pro contribuinte*, disposto no art. 112 do CTN<sup>17</sup>.

Em suma, o resultado do trabalho de auditoria está alicerçado em extensa documentação, que permite a perfeita identificação da materialidade das acusações, com a devida demonstração do elemento quantitativo do crédito tributário.

Por sua vez, o sujeito passivo assim se manifestou em sua impugnação:

Conforme consta no Auto de Infração em epígrafe, o benefício do FAIN foi concedido em favor da impugnante mediante a Resolução nº 109/2004 (ratificada pelo Decreto nº 25.430/2004), a qual foi posteriormente retificada pela Resolução nº 017/2005 (ratificada pelo Decreto nº 25.874/2005), estipulando como espécie de

---

§ 9º No caso do inciso II do § 2º deste artigo, havendo a comprovação, através de auditoria fiscal, de que o frete, mesmo sem estar destacado no corpo da nota fiscal, foi incluído no preço do produto e que o ICMS incidente sobre o referido frete foi pago, a empresa responderá apenas pelo descumprimento de obrigação acessória, nos termos da legislação vigente.

Art. 73. Fica ainda assegurado o direito ao crédito quando as mercadorias, anteriormente oneradas pelo imposto, forem objeto de:

I - devolução por consumidor final, na forma e nos prazos previstos no art. 88;

II - retorno, por não terem sido negociadas no comércio ambulante e por não ter ocorrido a tradição real, conforme disposto no art. 89.

Art. 77. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos neste Regulamento.

<sup>17</sup> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

benefício a concessão de estímulo financeiro na modalidade empréstimo com encargos subsidiados.

A Resolução 109/2004 que aprova o benefício foi originalmente fixada nos seguintes termos:

1, 26 de Outubro de 2004

7

RESOLUÇÃO Nº 109/2004

APROVA A CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMO COM ENCARGOS SUBSIDIADOS À EMPRESA REFRESCOS GUARARAPES LTDA.

O CONSELHO DELIBERATIVO DO FUNDO DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DA PARAÍBA - FAIN, em decisão tomada na sessão plenária realizada em 14 de outubro de 2004 conforme atribuições que lhe são conferidas pelos incisos II, III e IV, do art. 23, do Decreto nº 17.252, de 29 de dezembro de 1994, alterado pelos Decretos nº 18.229, de 07 de maio de 1996; 18.518, de 09 de outubro de 1996; 18.861, de 02 de maio de 1997; 19.137, de 16 de setembro de 1997; 19.519, de 16 de fevereiro de 1998, e 20.846, de 29 de dezembro de 1999,

RESOLVE:

**Art. 1º** - Considerar de relevante interesse para o desenvolvimento industrial do Estado, a empresa **REFRESCOS GUARARAPES LTDA.**, enquadrada como empreendimento revitalizado, conforme inciso III, do art. 3º do Decreto Nº 17.252/94, alterado pelos Decretos Nº 18.229/96, 18.518/96, 18.861/97, 19.137/97, 19.519/98 e 20.846/99;

**Art. 2º** - Aprovar, nos termos do inciso I, do art. 5º, do Decreto acima mencionado, a aplicação de recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, para a concessão de empréstimo com encargos subsidiados, destinados a necessidade de capital de giro à empresa **REFRESCOS GUARARAPES LTDA.**;

**Art. 3º** - Fixar o valor do empréstimo em 80% (oitenta por cento) do valor das parcelas do ICMS, recolhidas mensalmente ao FAIN pela própria empresa, durante o período de 15 (quinze) anos, a contar da data da publicação do Diploma Concessor, de acordo com o que dispõe o Parágrafo Único, do art. 17, do Decreto Nº 17.252/94;

**Art. 4º** - Deliberar que sobre o valor do empréstimo incidirá a TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) limitada até 12% (doze por cento) ao ano, perfazendo, assim, o saldo devedor do financiamento, que será quitado com redução de 80% (oitenta por cento) deste saldo, atualizado à época da liquidação do benefício, de acordo com o § 2º, do art.15, do Decreto Nº 17.252/94;

**Art. 5º** - Definir o início do reembolso ao FAIN, a partir do 12º (décimo segundo) mês da liberação da 1ª parcela, preconizado no § 1º, do art. 15, do Decreto já referenciado;

**Art. 6º** - Estabelecer que a operação será efetuada no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogáveis por mais 90 (noventa) dias, a contar da data da publicação do diploma concessor, através do contrato de mútuo a ser celebrado entre o Governo do Estado da Paraíba, a empresa beneficiária e o Banco Real ABN AMRO Bank, na qualidade de Agente Financeiro, com intervenção da Companhia de Desenvolvimento da Paraíba - CINEP;

**Art. 7º** - A operação de que trata o Artigo 6º desta Resolução, ficará condicionada a inexistência, à época da assinatura do contrato de mútuo, de fatos ou circunstâncias que prejudiquem ou tornem impossível a concessão do benefício;

**Art. 8º** - Determinar que as garantias sobre o empréstimo serão o próprio depósito, realizado em favor do FAIN e o aval nas Notas Promissórias, dos representantes legais da empresa;

**Art. 9º** - Exigir da empresa beneficiária o cumprimento das Normas Operacionais do FAIN, bem como do Decreto Nº 17.252/94 e suas alterações;

**Art. 10º** - Autorizar a Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo do FAIN a adotar as medidas necessárias ao cumprimento desta Resolução;

**Art. 11º** - Esta Resolução entrará em vigor após ratificação, por Decreto, para este fim, expedido pelo Governador do Estado.

João Pessoa, 26 de outubro de 2004.

Conforme se extrai da Resolução nº 109/2004, especificamente no seu art. 3º, a impugnante faz jus ao **benefício** do empréstimo em 80% (oitenta por cento) do valor das parcelas do ICMS, recolhidas mensalmente ao FAIN pela própria empresa durante o período de 15 (quinze) anos. O artigo 2º, estabelece que a **destinação** desse empréstimo será o emprego na necessidade de capital de giro à empresa ora impugnante.

No entanto, a Resolução nº 109/2004 teve seus artigos 2º, 4º e 6º alterados pela Resolução nº 017/2005, nos seguintes termos:

RESOLUÇÃO Nº 017/2005

RETIFICA A RESOLUÇÃO Nº 109/2004 QUE APROVOU A  
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMO COM ENCARGOS SUBSIDIADOS À EMPRESA REFRESCOS GUARARAPES LTDA.

O CONSELHO DELIBERATIVO DO FUNDO DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DA PARAÍBA - FAIN, em decisão tomada na sessão plenária realizada em 11 de abril de 2005, conforme atribuições que lhe são conferidas pelos incisos II, III e IV, do art. 23, do Decreto Nº 17.252, de 27 de dezembro de 1994, alterado pelos Decretos Nºs 18.229, de 08 de maio de 1996; 18.518, de 12 de outubro de 1996; 18.861, de 03 de maio de 1997; 19.137, de 17 de setembro de 1997; 19.519, de 17 de fevereiro de 1998, e 20.846, de 30 de dezembro de 1999,

RESOLVE:

Art. 1º - Os Artigos 2º, 4º e 6º da Resolução nº 109/2004 passam a vigorar, respectivamente, com a seguinte redação:

Art. 2º - Aprovar, nos termos do inciso I, do art. 5º, do Decreto acima mencionado, a aplicação de recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, para a concessão de empréstimo com encargos subsidiados, destinados a necessidade de capital de giro à empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA., exclusivamente para os produtos retornáveis produzidos na Paraíba;

Art. 4º - Deliberar que sobre o valor do empréstimo incidirá a TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) limitada até 12% (doze por cento) ao ano, perfazendo, assim, o saldo devedor do financiamento, que será quitado com redução de 90% (noventa por cento) deste saldo, atualizado à época da liquidação do benefício, de acordo com o § 2º, do art. 15, do Decreto nº 17.252/94;

Art. 6º - Estabelecer que a operação será efetuada no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogáveis por mais 90 (noventa) dias, a contar da data da publicação do diploma concessor, através do contrato de mútuo a ser celebrado entre o Governo do Estado da Paraíba, a empresa beneficiária e o Banco Real ABN AMRO Bank, na qualidade de Agente Financeiro, com intervenção da Companhia de Desenvolvimento da Paraíba - CINEP.

Art. 2º - Ratificar os demais incisos constantes da Resolução nº 109/2004.

Art. 3º - Esta Resolução entrará em vigor após ratificação, por Decreto, para este fim, expedido pelo Governador do Estado.

João Pessoa, 11 de abril de 2005.

Com a Resolução nº 017/2005, a destinação originalmente prevista no artigo 2º, da Resolução nº 109/2004, passa a estar atrelada aos produtos retornáveis, sendo que o incentivo permaneceu mesmo, 80% (oitenta por cento) do valor das parcelas do ICMS, recolhidas mensalmente ao FAIN pela própria empresa, conforme o artigo 3º, da Resolução 109/2004.

E essas normas regiam o incentivo no período autuado (01/01/2015 a 31/12/2016). Perceba-se que os atos concessivos que embasam a própria acusação não indicam que o benefício será calculado sobre o saldo devedor do ICMS apurado relativamente à produção industrial própria incentivadas para os produtos retornáveis.

O que a norma determina é que o valor do incentivo seja destinado a necessidade de capital de giro à empresa Refrescos Guararapes LTDA, exclusivamente para os produtos retornáveis produzidos na Paraíba.

Conforme exposto pelo sujeito passivo, o cerne da questão reside na interpretação do art. 2º da Resolução nº 017/2005, que alterou o benefício primitivo para condicioná-lo aos “produtos retornáveis produzidos na Paraíba”, ou seja, no seu entender, como não há citação expressa sobre a forma pela qual deve ser calculada o incentivo, de forma a considerar apenas a parcela do ICMS relativa à produção própria de produtos retornáveis, estaria autorizada a aplicação do crédito presumido sobre o total das operações do sujeito passivo.

Com a devida vênia ao entendimento do sujeito passivo, tal argumento não merece prosperar.

O Conselho Deliberativo do FAIN, concedeu, de forma originária, benefício fiscal, na modalidade de empréstimo com encargos subsidiados, no qual restou delimitado nos artigos 2º e 3º da Resolução 109/2004 o percentual do benefício financeiro incidente sobre a parcela do ICMS, senão veja-se:

Art. 2º – Aprovar, nos termos do inciso I, do art. 5º, do Decreto acima mencionado, a aplicação de recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, para a concessão de empréstimo com encargos subsidiados,

destinados a necessidade de capital de giro à empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA.;

Art. 3º – Fixar o valor do empréstimo em 80% (oitenta por cento) **do valor das parcelas do ICMS**, recolhidas mensalmente ao FAIN pela própria empresa, durante o período de 15 (quinze) anos, a contar da data da publicação do Diploma Concessor, de acordo com o que dispõe o Parágrafo Único, do art. 17, do Decreto Nº 17.252/94;

De fato, a Resolução nº 109/2004 não estipulou qualquer limitação ao usufruto do benefício, porém, com a publicação da Resolução nº 017/2005 (Diário Oficial de 08 de Maio de 2005), houve retificação da Resolução primitiva na qual foram dadas as seguintes novas redações aos arts. 2º, 4º e 6º:

“Art. 2º - Aprovar, nos termos do inciso I, do art. 5º, do Decreto acima mencionado, a aplicação de recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, para a concessão de empréstimo com encargos subsidiados, destinados a necessidade de capital de giro à empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA., exclusivamente para os produtos retomáveis produzidos na Paraíba;

Art. 4º- Deliberar que sobre o valor do empréstimo incidirá a TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) limitada até 12% (doze por cento) ao ano, perfazendo, assim, o saldo devedor do financiamento, que será quitado com redução de 90% (noventa por cento) deste saldo, atualizado à época da liquidação do benefício, de acordo com o § 2º, do art. 15, do Decreto nº 17.252/94;

Art. 6º - Estabelecer que a operação será efetuada no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogáveis por mais 90 (noventa) dias, a contar da data da publicação do diploma concessor, através do contrato de mútuo a ser celebrado entre o Governo do Estado da Paraíba, a empresa beneficiária e o Banco Real ABN AMRO Bank, na qualidade de Agente Financeiro, com interveniência da Companhia de Desenvolvimento da Paraíba - CINEP.”.

A Resolução nº 017/2005 além de ter retificado os dispositivos supramencionados, **ratificou os demais incisos constantes na Resolução nº 109/2004**, conforme disposição contida no art. 2º<sup>18</sup>, produzindo, portanto, o seguinte benefício financeiro:

Art. 2º - Aprovar, nos termos do inciso I, do art. 5º, do Decreto acima mencionado, a aplicação de recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, para a concessão de empréstimo com encargos subsidiados, destinados a necessidade de capital de giro à empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA., exclusivamente para os produtos retomáveis produzidos na Paraíba; - **Redação da Resolução nº 017/2005**

Art. 3º – **Fixar o valor do empréstimo em 80% (oitenta por cento) do valor das parcelas do ICMS**, recolhidas mensalmente ao FAIN pela própria empresa, durante o período de 15 (quinze) anos, a contar da data da publicação do Diploma Concessor, de acordo com o que dispõe o Parágrafo Único, do art. 17, do Decreto Nº 17.252/94; - **Redação da Resolução nº 109/2004**

Art. 4º- Deliberar que sobre o valor do empréstimo incidirá a TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) limitada até 12% (doze por cento) ao ano, perfazendo, assim, o saldo devedor do financiamento, que será quitado com redução de 90% (noventa por cento) deste saldo, atualizado à época da liquidação do benefício, de acordo

<sup>18</sup> Art. 2º - Ratificar os demais incisos constantes da Resolução nº 109/2004.

com o § 2º, do art. 15, do Decreto nº 17.252/94; - **Redação da Resolução nº 017/2005**

Art. 5º - Definir o início do reembolso ao FAIN, a partir do 12º (décimo segundo) mês da liberação da 1ª parcela, preconizado no § 1º, do art. 15, do Decreto já referenciado; - **Redação da Resolução nº 109/2004**

Art. 6º - Estabelecer que a operação será efetuada no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogáveis por mais 90 (noventa) dias, a contar da data da publicação do diploma concessor, através do contrato de mútuo a ser celebrado entre o Governo do Estado da Paraíba, a empresa beneficiária e o Banco Real ABN AMRO Bank, na qualidade de Agente Financeiro, com interveniência da Companhia de Desenvolvimento da Paraíba - CINEP.”. - **Redação da Resolução nº 017/2005**

A interpretação sistemática do instrumento concessor do benefício, consolidado após as alterações ocorridas no exercício de 2005, permite a constatação de que *o valor do empréstimo (80% - oitenta por cento) incidente sobre a parcela do ICMS deve obediência ao condicionante previsto no art. 2º, que limitou a aplicação do benefício apenas às operações para produtos retornáveis produzidos na Paraíba.*

Em suma, os estímulos financeiros aplicam-se exclusivamente sobre parcela do ICMS originária dos produtos retornáveis produzidos na Paraíba, ou seja, ao contrário do que afirma o sujeito passivo, o ato concessivo que embasa a acusação indica que o benefício deve ser calculado sobre a parcela do ICMS apurada relativamente à produção industrial própria incentivada para os produtos retornáveis.

Também não merece prosperar o argumento do sujeito passivo segundo o qual o incentivo foi concedido por equiparação e, por tal motivo, deve ser considerado defeso conferir condições diferenciadas entre empresas incentivadas, pois o instrumento concessor (Art. 1º da Res. 109/2004) apresenta relação jurídica diversa, amparada no modelo de indução da atividade econômica baseada na revitalização de empreendimentos.

Prosseguindo em sua impugnação, o sujeito passivo assevera que, diante do enunciado previsto no art. 146 do CTN<sup>19</sup>, não é possível ocorrer mudança de critério jurídico quando o contribuinte já sofreu diversas fiscalizações e teve suas declarações homologadas pelo Fisco.

Sobre o tema o ilustre doutrinador Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>20</sup> assim se manifesta:

É esta uma regra de ouro para garantir o contribuinte, pois, já vimos, o lançamento é amplamente revisível por ato ex officio da Fazenda Pública, mormente nos casos dos tributos sujeitos a homologação – e que são maioria –, dado que, a qualquer tempo, enquanto não estiver precluso o poder-dever da Administração de operar o lançamento, o contribuinte pode ser visitado e revisitado pela fiscalização tributária à la godaça, irrestritamente.  
(...)

<sup>19</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento** somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (grifos acrescentados)

<sup>20</sup> Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

O lançamento tributário já definitivamente constituído é irrevisível pela Administração em caso de erro de direito ou de valoração jurídica dos fatos. Entre nós, ganhou foros de cidade a irrevisibilidade por erro na interpretação da lei ou por alteração nos critérios de sua aplicação quando com erronia agiu a própria Administração. O CTN diz que tais critérios jurídicos podem ser alterados pela Administração ao produzir lançamentos, mas relativamente a fatos geradores posteriores à alteração.

(...)

Sendo a obrigação tributária ex lege, se o lançamento é privativo da autoridade administrativa e se o autocontrole dos atos administrativos existe, a revisibilidade é ampla. Agora, o que se não admite é a revisão de lançamento já definitivo por erro de qualquer espécie imputável à Administração. Nesse caso, mesmo que ainda não ocorrida a preclusão dos lançamentos suplementares retificadores, a Fazenda encontra-se peada. O lançamento irrevisível equivale à decisão judicial transitada em julgado (coisa julgada material e formal).

(...)

Doutra parte, o STJ sufraga tese da irrevisibilidade do lançamento definitivamente constituído pela Administração sob a alegação de erro de direito ou mudança nos critérios jurídicos de interpretação. Basta apenas o registro de que, no REsp nº 1.303.543/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 22.02.2011, apreciado sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 387), o Tribunal fez constar expressamente: “6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN [...]”.<sup>11</sup> No entanto, desde muito antes, o extinto Tribunal Federal de Recursos já pontificava por meio da Súmula nº 227: “A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

De fato, o princípio da inalterabilidade do lançamento determina o respeito ao conteúdo científico do sujeito passivo, sendo permitida a sua correção nos casos previstos na lei<sup>21</sup>. Entretanto, não há posicionamento pacífico quanto ao alcance prático do art. 146, em especial à expressão “critérios jurídicos”, pois o que se busca proteger é o ato jurídico perfeito, ou seja, há impedimento de revisão em momento posterior ao lançamento efetivado.

Ademais, a aplicação do supracitado artigo exige a mudança no critério jurídico decorrente da **atividade da autoridade administrativa no exercício do lançamento**, ou seja, o lançamento por homologação, no qual o seu resultado advém de inércia da autoridade administrativa, não se presta para ser utilizado como parâmetro de comparação.

Convém frisar que não consta nos autos qualquer prova no sentido de que a fiscalização, em obediência a ordem de serviço anterior, específica sobre o tema, tenha se manifestado de forma aderente ao entendimento do contribuinte.

Por fim, o inciso I do art. 55 da Lei nº 10.094/13 e o parágrafo único do art. 1º do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais<sup>22</sup> estipulam que os órgãos julgadores

<sup>21</sup> Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

<sup>22</sup> Lei nº 10.094/2013:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Portaria nº 248/2019 - Sefaz

pertencentes à Justiça Fiscal Administrativa não possuem competência para declarar a inconstitucionalidade de normas e para deixar de aplicar, sob fundamento de ilegalidade, ato normativo estadual, motivo pelo qual, torna-se despicando analisar os argumentos que pugnam pelo reconhecimento da natureza confiscatória das multas.

Vale lembrar que esse tema já foi abordado por diversas vezes pelo E. Conselho de Recursos Fiscais, fato que motivou a edição de Súmula Administrativa nº 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 19/11/2019, cujo teor passa a ser reproduzido:

**DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE**

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

Sem mais a acrescentar, cabe-nos retificar o crédito tributário lançado no auto de infração, em decorrência do condicionamento no gozo do benefício fiscal ter sido publicado em 08 de maio de 2005, para que apresente o seguinte valor devido:

Infração	Período	Crédito - Auto de Infração			Crédito Devido			Valor Cancelado
		ICMS	Multa	Total	ICMS	Multa	Total	
<b>CRÉDITO INEXISTENTE</b>	jan-15	418.416,72	418.416,72	836.833,44	-	-	0,00	836.833,44
	fev-15	421.521,08	421.521,08	843.042,16	-	-	0,00	843.042,16
	mar-15	132.869,10	132.869,10	265.738,20	-	-	0,00	265.738,20
	abr-15	170.001,16	170.001,16	340.002,32	-	-	0,00	340.002,32
	mai-15	294.194,33	294.194,33	588.388,66	-	-	0,00	588.388,66
	jun-15	344.408,34	344.408,34	688.816,68	344.408,34	344.408,34	688.816,68	0,00
	jul-15	103.735,55	103.735,55	207.471,10	103.735,55	103.735,55	207.471,10	0,00
	ago-15	240.377,98	240.377,98	480.755,96	240.377,98	240.377,98	480.755,96	0,00
	set-15	252.992,82	252.992,82	505.985,64	252.992,82	252.992,82	505.985,64	0,00
	out-15	288.272,04	288.272,04	576.544,08	288.272,04	288.272,04	576.544,08	0,00
	nov-15	211.203,75	211.203,75	422.407,50	211.203,75	211.203,75	422.407,50	0,00
	dez-16	1.283.925,55	1.283.925,55	2.567.851,10	1.283.925,55	1.283.925,55	2.567.851,10	0,00
	out-16	579.685,76	579.685,76	1.159.371,52	579.685,76	579.685,76	1.159.371,52	0,00
set-16	676.883,99	676.883,99	1.353.767,98	676.883,99	676.883,99	1.353.767,98	0,00	

Parágrafo único. É vedado ao Conselho de Recursos Fiscais deixar de aplicar ato normativo, ainda que sob alegação de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade.

	ago-16	368.601,36	368.601,36	737.202,72	368.601,36	368.601,36	737.202,72	0,00
	jul-16	493.731,72	493.731,72	987.463,44	493.731,72	493.731,72	987.463,44	0,00
	jun-16	714.951,33	714.951,33	1.429.902,66	714.951,33	714.951,33	1.429.902,66	0,00
	mai-16	510.451,83	510.451,83	1.020.903,66	510.451,83	510.451,83	1.020.903,66	0,00
	abr-16	523.116,53	523.116,53	1.046.233,06	523.116,53	523.116,53	1.046.233,06	0,00
	mar-16	536.229,47	536.229,47	1.072.458,94	536.229,47	536.229,47	1.072.458,94	0,00
	fev-16	560.793,61	560.793,61	1.121.587,22	560.793,61	560.793,61	1.121.587,22	0,00
	jan-16	469.243,77	469.243,77	938.487,54	469.243,77	469.243,77	938.487,54	0,00
	nov-16	536.481,58	536.481,58	1.072.963,16	536.481,58	536.481,58	1.072.963,16	0,00
	dez-15	322.062,79	322.062,79	644.125,58	322.062,79	322.062,79	644.125,58	0,00
<b>Total</b>		10.454.152,16	10.454.152,16	20.908.304,32	9.017.149,77	9.017.149,77	18.034.299,54	2.874.004,78

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu parcial provimento, reformando a decisão singular para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00004238/2019-60 (fls. 05 e 06) lavrado em 18 de dezembro de 2019 contra a empresa REFRESCOS GUARARAPES LTDA, inscrição estadual nº 16.023.765-3, declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 18.034.299,54 (dezoito milhões, trinta e quatro mil, duzentos e noventa e nove reais e cinquenta e quatro centavos), sendo de ICMS R\$ 9.017.149,77 (nove milhões, dezessete mil, cento e quarenta e nove reais e setenta e sete centavos), por infringência aos artigos 72 e 73, c/c artigo 77, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97, e proposta aplicação de multa por infração na quantia de R\$ 9.017.149,77 (nove milhões, dezessete mil, cento e quarenta e nove reais e setenta e sete centavos), com fulcro no artigo 82, inciso V, alínea “h” da Lei 6.379/96.

Em tempo, cancelo, por indevido, o montante de R\$ 2.874.004,78 (dois milhões, oitocentos e setenta e quatro mil, quatro reais e setenta e oito centavos).

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 24 de maio de 2022.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon  
Conselheiro Relator

