



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 1

PROCESSO Nº 1549412018-0

ACÓRDÃO Nº 0361/2022

TRIBUNAL PLENO

Embargante: SÃO BRAZ S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS

Embargado: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS - CRF

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - CABEDELO

Autuante: JOSÉ ANATÓLIO CARNEIRO ALCÂNTARA e QUINTILIANO BEZERRA LIMA

Relator: CONSº. PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS - VÍCIOS NÃO EVIDENCIADOS - MANTIDA A DECISÃO EMBARGADA - RECURSO DESPROVIDO.

É cabível o Recurso de Embargos de Declaração para suprir omissão, esclarecer obscuridade e/ou eliminar contradição na decisão embargada. No caso em epígrafe, os argumentos trazidos à baila pela embargante foram inócuos para modificar a decisão recorrida, posto que evidenciada a mera insatisfação do sujeito passivo quanto aos termos do acórdão proferido pela instância ad quem. Inocorrência dos pressupostos necessários e capazes de produzir efeitos modificativos. Mantido o acórdão embargado.

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 Embargos de Declaração, por tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter, em sua integralidade, a decisão proferida por esta Egrégia Corte Fiscal, por meio do Acórdão nº 0202/2022, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001572/2018-80 (fls. 03 a 05), lavrado em 28 de setembro de 2018, em desfavor da empresa SÃO BRAZ S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, inscrição estadual nº 16.072.630-1.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 12 de julho de 2022.



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 2

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (Suplente), ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, LARISSA MENESES DE ALMEIDA E THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora





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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 3

PROCESSO Nº 1549412018-0

TRIBUNAL PLENO

Embargante: SÃO BRAZ S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS

Embargado: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS - CRF

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - CABEDELO

Autuante: JOSÉ ANATÓLIO CARNEIRO ALCÂNTARA e QUINTILIANO BEZERRA LIMA

Relator: CONSº. PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS - VÍCIOS NÃO EVIDENCIADOS - MANTIDA A DECISÃO EMBARGADA - RECURSO DESPROVIDO.

É cabível o Recurso de Embargos de Declaração para suprir omissão, esclarecer obscuridade e/ou eliminar contradição na decisão embargada. No caso em epígrafe, os argumentos trazidos à baila pela embargante foram inócuos para modificar a decisão recorrida, posto que evidenciada a mera insatisfação do sujeito passivo quanto aos termos do acórdão proferido pela instância ad quem. Inocorrência dos pressupostos necessários e capazes de produzir efeitos modificativos. Mantido o acórdão embargado.

RELATÓRIO

Em análise neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais o recurso de embargos de declaração oposto pela empresa SÃO BRAZ S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, inscrição estadual nº 16.072.630-1, contra a decisão proferida no Acórdão nº 202/2022, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento Nº 93300008.09.00001572/2018-80 (fls. 03 a 05), lavrado em 28 de setembro de 2018, no qual consta a seguinte acusação, *ipsis litteris*:

CRÉDITO INEXISTENTE >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte utilizou crédito(s) de ICMS sem amparo documental, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa.: A AUTUADA, CONTRARIANDO DISPOSITIVOS LEGAIS, AO REALIZAR A APURAÇÃO MENSAL DO ICMS, AO INVÉS DE APLICAR O CRÉDITO PRESUMIDO (CP 74,25%), CONCEDIDO NOS TERMOS DO BENEFÍCIO FISCAL FAIN, SOBRE O SALDO DEVEDOR EXISTENTE REFERENTE À PRODUÇÃO INDUSTRIAL PRÓPRIA



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 4

INCENTIVADA, O FEZ CONSIDERANDO, TAMBÉM, AS OPERAÇÕES NÃO INCENTIVADAS (SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO POR TERCEIROS - AUTÔNOMOS), GERANDO, ASSIM, UMA REDUÇÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS, HAJA VISTA TER SE APROPRIADO DE CRÉDITO INEXISTENTE. INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES VIDE: NOTA EXPLICATIVA - COMPLEMENTAÇÃO AINF, RESOLUÇÃO Nº 044/2002 (DOE 23/11/2002), DECRETO Nº 25.851 (DOE 29/04/2005) E RESOLUÇÃO Nº 073/2005 (DOE 14/01/2006).

Fundamento legal da infração: Art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido o os artigos 72, art. 73 c/c art. 77, todos do RICMS/PB e dispositivos elencados na nota explicativa de fls. 06 a 07.

Na instância prima o julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa, após análise dos autos, exarou sentença decidindo pela parcial procedência do Auto de Infração, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

CRÉDITO INEXISTENTE. ATIVIDADE DE INDÚSTRIA, COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS DECORRENTE DO FAIN. RECONSTITUIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DO ICMS. PARCELA DO CRÉDITO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA – DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE.

- Decadência de parte dos créditos lançados sob a acusação de crédito inexistente, em observância ao disposto no artigo 22, §3º, da Lei nº 10.094/13 e art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.
- O conteúdo probatório acostado aos autos pela Fiscalização demonstra que o Contribuinte incorreu em falta de recolhimento do ICMS, em virtude da utilização de crédito inexistente, que se deu em decorrência de erro na forma de cálculo para obtenção do crédito presumido do Icms decorrente do FAIN.
- Serviço de transporte relativo às saídas de mercadorias não é contemplado pelo benefício do Regime Especial de Crédito Presumido do ICMS – Resolução FAIN/CINEP, porquanto não integra as etapas da produção industrial incentivada.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

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 de DTe, em 07 de novembro de 2019, a atuada interpôs recurso voluntário, por meio do qual suscitou que:

- a) Que deve ser reconhecida a decadência a todo período anterior a 18 de outubro de 2013;
- b) Que a atuada inseriu no preço de algumas operações o frete contratado por sua conta e ordem (CIF), cuja definição consta do inciso II, § 3º do art. 72 do RICMS/PB, devendo sua despesa estar incluída no preço da mercadoria, que é o valor da operação;



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 5

- c) Que não há qualquer instrução nas normas do FAIN para fins de exclusão do frete CIF do somatório do saldo devedor sobre o qual se aplica o benefício;
- d) que a Cláusula Primeira do TARE 2006.01.00.00096 não estabelece qualquer vinculação no sentido de que o benefício estaria limitado a parte do saldo devedor que fosse relativa aos produtos produzidos pela empresa, como que do preço destes devesse ser excluído o frete CIF;
- e) que inexistente em todo o regulamento do ICMS orientação de como se procede ao rateio do saldo devedor, ou sua dissociação, a ponto de separar o frete CIF do preço puro da mercadoria;
- f) que o frete CIF deve ser, por analogia, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/03, considerado insumo, incorporando os custos dos produtos incentivados de produção própria;
- a) Que o julgador monocrático olvidou perceber que o art. 541-A apenas veio a existir no ordenamento jurídico em 01/01/2015 e o auto de infração se tocou o período de 2013 em diante;
- b) Que somente se faz cabível lançamento de ofício por descumprimento de obrigação principal se e quando existir repercussão financeira em desfavor do Estado;
- c) Que o recolhimento prévio do frete daria direito a crédito tanto por tanto, de modo que ao não se creditar e apontar o débito do ICMS do frete incorporando-o diretamente no ICMS da nota fiscal da mercadoria transportada tem-se por anulada qualquer repercussão financeira;
- d) Que a decisão monocrática, com amparo no Acórdão nº 175/2019, ao estatuir que o ICMS frete deve ser considerado como uma despesa com venda e não custo de produção, desconsidera os seus reflexos nas operações que envolvem frota própria;
- e) Que na aquisição de insumos, o CTe gera crédito e afeta a base de cálculo do benefício fiscal, ou seja, adotando-se a interpretação do fisco, deve ser considerado nulo por vício material o auto de infração;
- f) Que o art. 111, II do CTN determina a aplicação de interpretação literal às operações isentas e, por tal motivo, não há como se desconsiderar a Cláusula Primeira do TARE nº 2006.01.00.00096;

Apreciado o referido recurso pelo Tribunal Pleno desta instância *ad quem*, os conselheiros, à maioria, desproveram ambos os Recursos de Ofício e Voluntário, mantendo inalterada a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração nº



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 6

93300008.09.00001572/2018-80, lavrado em 29 de agosto de 2018, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 8.101.473,94 (oito milhões, cento e um mil, quatrocentos e setenta e três reais e noventa e quatro centavos), sendo R\$ 4.050.736,97 (quatro milhões, cinquenta mil, setecentos e trinta e seis reais e noventa e sete centavos), de ICMS, por infringência aos arts. 72 e 73, c/c o art. 77, todos do RICMS/PB e dispositivos elencados na nota explicativa de fls. 06 a 07 e R\$ 4.050.736,97 (quatro milhões, cinquenta mil, setecentos e trinta e seis reais e noventa e sete centavos) de multa por infração com arrimo no art. 82, V, “h” da Lei 6.379/96.

Na sequência, este Colegiado promulgou o Acórdão nº 0202/2022, cuja ementa fora redigida nos seguintes termos:

DECADÊNCIA – RECONHECIMENTO – AJUSTE NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – CRÉDITO INEXISTENTE – INFRAÇÃO CONFIGURADA – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS

- Constatada a decadência de parte dos créditos tributários lançados nos autos, nos termos do art. 22, § 3º da Lei nº 10.094/2013;
- Procedência da acusação em virtude da apropriação indevida de crédito presumido concedido por meio do FAIN.

Seguindo a marcha processual, o contribuinte foi notificado da decisão proferida pelo Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais, por meio de DTe, em 07 de Junho de 2022.

A recorrente, irressignada com a decisão consignada no Acórdão nº 0202/2022, opôs o presente Recurso de Embargos de Declaração, o qual foi protocolado no dia 14 de junho de 2022.

Em sequência os autos foram distribuídos a esta relatoria, para apreciação e julgamento.

Eis o breve relato.

VOTO

Em análise, o recurso de embargos declaratórios apresentado pela contribuinte, contra decisão prolatada por meio do Acórdão nº 0202/2022.

O presente recurso está previsto no artigo 75, V, do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, *in verbis*:

Art. 75. Perante o Conselho de Recursos Fiscais serão submetidos os seguintes recursos:



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 7

(...)

V - de Embargos de Declaração;

Nos termos do que dispõe o artigo 86 do mesmo diploma legal, os embargos de declaração têm, por objetivo, corrigir defeitos da decisão proferida quanto à ocorrência de *omissão, contradição e obscuridade*. Senão vejamos:

Art. 86. O Recurso de Embargos de Declaração será oposto pelo contribuinte, pelo autor do feito ou pela Fazenda Pública, em petição dirigida ao relator, quando houver omissão, obscuridade ou contradição na decisão proferida.

Em descontentamento com a decisão proferida pelo Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais, a embargante vem aos autos, alegar, em síntese que:

- a) Cabe a este colegiado esclarecer se a limitação imposta pela fiscalização, no ano de 2018, ao FAIN concedido à embargante não se traduz em revogação parcial do benefício originalmente concedido, afora a necessidade de também esclarecer a competência de o auditor fiscal intentar ajustar o TARE sem que a autoridade competente o faça (art. 788, do RICMS/PB);
- b) não se observa da decisão embargada, e aí reside uma omissão no voto do relator que foi acompanhado pela maioria, é a análise do tema da reserva legal absoluta inerente às normas isentivas fiscais e a necessária atenção aos comandos insculpidos pela Lei Complementar 160/17, que tem na redação dada ao § 3º do seu art. 3º sua marca maior, porquanto seu texto deixa claro que seria o próprio ato concessivo que teria o condão de funcionar como norma regulamentadora, em substituição a lei formal.
- c) o voto do relator é completamente omissivo acerca das consequências legais do comportamento reiterado do fisco, cujo serviço de fiscalização aprovou a mesma prática de cálculo do FAIN em reiteradas fiscalizações anteriores, tal como sustentado oralmente pela defesa da empresa e consignado também como fundamento no voto divergente, com registro de verificação desse fato.
- d) indispensável que esse colegiado supra a omissão do julgado, se manifestando expressamente se entende de fato completamente desprezível os efeitos da atuação reiterada do serviço de fiscalização, assentindo com a modo de apuração do FAIN adotado pela autuada, bem como explicitamente venha a indicar os fundamentos que justificam não considerar aplicável a regra clara insculpido em ato elevado à condição de norma regulamentar do incentivo concedido à embargante, nos termos da LC 160/17.
- e) Outra omissão no voto do relator se constata em relação à definição regulamentar do que é saldo devedor e de que, em sua composição, se insere obrigatoriamente o frete CIF, porquanto esse, independentemente de destaque, integra o valor da operação que é a base de cálculo do ICMS.



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 8

Pois bem, sobre o primeiro ponto suscitado nos embargos, vale destacar o seguinte trecho do Acórdão nº 0202/2022:

Os fundamentos delineados acima são suficientes para resolver a querela, entretanto, *ad argumentandum tantum*, **não houve, como alega o recorrente, desconsideração da Cláusula Primeira do TARE nº 2006.01.00.00096, pois a fiscalização e o julgador monocrático apenas aplicaram ao caso interpretação aderente ao entendimento do CRF**, consubstanciado no Acórdão nº 175/2019, cuja ementa apresenta o seguinte enunciado: (grifos acrescidos)

Extrai-se do fragmento que não houve revogação parcial, em verdade ficou registrado que as autoridades fiscais apenas exerceram suas competências administrativas lançando o crédito tributário de acordo com o sistema normativo. E para tanto, e graças ao Princípio da Legalidade, não é necessário que ocorra qualquer ato do Secretário de Estado, nos termos do art. 788 do RICMS/PB, para que uma autoridade fiscal possa realizar o seu mister, ou seja, para verificar se o contribuinte respeita os termos dos instrumentos concessores de benefício fiscal.

Com relação ao segundo ponto, o cerne da questão está adstrito à divergência de entendimento entre o recorrente e as autoridades fiscais quanto à natureza jurídica do ato concessivo do benefício fiscal. Conforme extensamente abordado no Acórdão, a análise do caso requer a compreensão de que o FAIN inaugurou um microsistema jurídico interdisciplinar no qual **o verdadeiro ato concessor do benefício** é o Decreto Governamental, que aprova as Resoluções emitidas pela CINEP, que, após sua publicação, deve ser observado pela Secretaria da Fazenda no momento de sua implementação.

Sobre o tema, vale registrar as seguintes passagens:

Pois bem, a Lei nº 6.000/94, que dispõe sobre o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN, apresenta regramento interdisciplinar¹ que visa fomentar os empreendimentos industriais e turísticos declarados de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado, estabelecendo, portanto, microsistema jurídico que possui especificidades que devem ser observadas de acordo com sua principiologia própria.

Esta particularidade normativa indica que a solução dos conflitos deve ser encontrada por meio de método sistêmico, ou seja, o princípio da especialidade, neste caso, torna-se insuficiente para a compreensão da questão, eis que não haverá derrogação de uma lei em decorrência de seu conflito com a norma do FAIN.

¹ Dentre os aspectos regulamentados por meio da Lei nº 6.000/94 encontram-se disposições relativas ao Direito Financeiro (quando estabelece origem de recursos do programa {art. 4º}, liberação de recursos orçamentários {art. 13}, entre outros), ao Direito Administrativo (quando estabelece composição e competências do Conselho Deliberativo {arts. 9º e 10}, entre outros), bem como ao Direito Tributário (quando vincula a liberação de recursos ao adimplemento com a Fazenda Estadual {art. 8}).



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 9

Portanto, a avaliação das normas de regência do FAIN não deve ser efetuada “em tiras”² e, por tal motivo, analisar-se-ão normas de mesma ordem de grandeza, a saber, a Lei nº 6.000/94 em confronto com a Lei nº 6.379/96, com objetivo final de preservação da harmonia e unidade do sistema tributário estadual.

Considerando que o sistema jurídico brasileiro está formatado com inspirações Kelsenianas, apresentando como essência de seu funcionamento o postulado da hierarquia das normas, não há como se admitir que um ato administrativo possa afastar uma disposição legal, in casu, o alcance do benefício fiscal concedido por meio do FAIN, que se circunscreve à produção industrial incentivada.

(...)

Desta feita, a Resolução nº 73/2005, ao ratificar os demais incisos constantes na Resolução nº 44/2002, vinculou a alteração do percentual do benefício fiscal ao instrumento concessor dos estímulos anteriores, que adotou como parâmetro de enquadramento legal a espécie de benefício denominada de “empreendimento modernizado”, não sendo por outra razão que a fiscalização fundamentou a lavratura do auto de infração, também, com a indicação do Decreto nº 25.851/2005

(...)

O § 5º do Decreto supracitado possui redação cristalina no sentido de que “o valor do benefício será limitado a 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS decorrente da produção industrial própria incentivada que exceder à atual capacidade instalada”, ou seja, em nenhuma hipótese poderá haver a aplicação do percentual do benefício do FAIN sobre atividades não incentivadas.

O recorrente sustenta, ainda, que houve omissão quanto ao comportamento do Fisco em relação às fiscalizações anteriores, valendo destacar que **em nenhuma linha do recurso voluntário** consta qualquer questionamento sobre as práticas da fiscalização.

Por sua vez, tal argumento foi utilizado pela Ilustre Relatora do Voto Divergente, como *obiter dictum*, ou seja, um argumento de passagem, marginal, para justificar sua compreensão sobre o tema, e, uma vez que o argumento consta no Voto Vencido, não há o que se falar em omissão no julgado.

Ademais, com a devida vênia ao entendimento exposto, não se mostra tecnicamente adequado citar o art. 100, III do CTN para justificar a impossibilidade de tomada alternativa de posicionamento em fiscalizações, pois como nos ensina o ilustre doutrinador Sacha Calmon Navarro Coelho³, este artigo intenta estabelecer a proteção da confiança dos atos administrativos no seguinte sentido:

Para proteger os contribuintes da inconstância das *orientações baixadas pela Administração fiscal*, mediante os variados instrumentos de que dispõe, foi redigido, com grande sabedoria, o art. 100 do CTN e seu importantíssimo parágrafo único, de incomensurável serventia na clínica fiscal. (grifos acrescidos)

² 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”.

³ Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 10

No mesmo sentido, de que o rol do art. 100 do CTN constitui atos administrativos de natureza normativa, se manifesta o ilustre Hugo de Brito Machado Segundo⁴, senão veja-se:

Normas complementares são os atos administrativos de natureza normativa, de hierarquia ainda inferior aos decretos e aos regulamentos. São os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (instruções normativas, portarias etc.), as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebrem União, Estados, Distrito Federal e Municípios (CTN, art. 100). Sua função é reduzir a vaguidade e a ambiguidade dos textos legais, de modo a uniformizar o entendimento de toda a administração tributária a respeito dos mesmos. Não podem, naturalmente, exorbitar o conteúdo desses textos, estabelecendo restrições e deveres que neles não estão contidos. São – insista-se – normas infralegais, que, por isso mesmo, não se confundem com as leis complementares.

Marcus Abraham⁵, com a didática que lhe é peculiar registra de forma clara:

Assim, temos que atentar para a utilização adequada das espécies normativas do Direito Tributário. Quando se fizer referência à “lei” em sentido estrito, estaremos diante da lei ordinária criada pelo devido processo legiferante do Poder Legislativo e estaremos vinculados ao Princípio da Legalidade; ao passo que na menção à “legislação tributária” teremos incluídas neste conceito outras espécies de normas tributárias que podem ser instituídas pelo Poder Executivo e sem observância da Legalidade Tributária, tais como os decretos e os tratados internacionais. Por sua vez, quando houver referência à “lei complementar” – tal como faz o art. 146 da Constituição Federal – teremos não apenas a exigência do Princípio da Legalidade, como também a observância ao processo legislativo com quórum qualificado. Finalmente, as “normas complementares”, que não se confundem com as “leis complementares”, são aquelas referidas no art. 100 do CTN, e também dispensam à observância do Princípio da Legalidade Tributária.

Quiçá, houve tentativa de delimitação do tema de acordo com o art. 146 do CTN, que trata de alteração de critérios jurídicos adotados pelas autoridades administrativas.

De qualquer forma, melhor sorte não assiste ao recorrente quando buscou comprovar o argumento dos Embargos por meio da apresentação de novos documentos, anexados às fls. 1980 a 2020, que trata de um procedimento de fiscalização em relação aos exercícios de 2005, 2006, 2007.

Ao refletir sobre o art. 146⁶ do CTN, Navarro Coelho⁷ assim se manifesta:

⁴ Machado Segundo, Hugo de Brito. Manual de direito tributário – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

⁵ Abraham, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 2. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

⁶ 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



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 11

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.

(...)

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 [...]”.¹¹ 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 **cientificado** ao sujeito passivo, sendo permitida a sua correção nos casos previstos na lei⁸. 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

efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução

⁷ Coêlho, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

⁸ 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.



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 12

perfeito, ou seja, há impedimento de revisão em momento posterior ao lançamento efetivado.

No caso, foi demonstrada apenas uma fiscalização que ocorreu em 2008, com a verificação dos exercícios de 2005 a 2007, ou seja, independentemente da fiscalização anterior não ter lançado o ICMS relativo ao Frete, houve o respeito ao seu conteúdo, conforme determina o art. 146 do CTN.

A aplicação do supracitado artigo busca impedir que, após a lavratura do auto de infração, ocorra modificação dos fundamentos, com complementação de elementos que visem fortalecer a motivação, sendo permitido, por outro lado, a realização de Termos Complementares para ajustar o crédito quanto a períodos não vislumbrados pela fiscalização.

Em suma, este controle fica restrito tão somente ao ato praticado, não impedindo que a Administração apresente novos entendimentos em eventos futuros.

O recorrente suscita ainda que houve omissão quanto à definição do que é saldo devedor e de que em sua composição se insere obrigatoriamente o frete CIF.

Pois bem, uma leitura mais atenta do voto permite a compreensão de que a apuração do saldo devedor deve ocorrer nos termos dos instrumentos concessivos dos benefícios fiscais, tendo sido registrado, inclusive, a postura adotada pelo recorrente, segundo a qual há segmentação de produtos e serviços nas declarações fiscais:

Visando facilitar a compreensão do caso, é de bom alvitre verificar o resultado das apurações do contribuinte em relação aos exercícios fiscalizados, demonstrando de forma objetiva a viabilidade de segmentação dos produtos ou serviços nas declarações fornecidas pela recorrente:

(...)

Assim, comprova-se que a recorrente já realiza as apurações do ICMS de forma segmentada, verificando o encontro de contas (total de créditos pelas entradas e total de débitos pelas saídas) em relação aos produtos não incentivados (ICMS Normal), Incentivados (FAIN), ICMS Frete, ICMS Fonte, ICMS Importação, entre outros, em obediência aos comandos relativos ao FAIN, que concedeu benefício circunscrito à produção própria de um conjunto de produtos discriminados na Resolução nº 44/2009.

A adoção do argumento levantado pelo recorrente subverteria toda a lógica de concessão de benefício aos empreendimentos modernizados do FAIN, pois, ao ser aplicado o crédito presumido sobre o saldo devedor, estaria autorizada a aplicação do benefício do FAIN em toda e qualquer operação realizada pela empresa, mesmo que não integrante do instrumento concessor do benefício fiscal.

⁹ No intuito de subsidiar a análise do caso, segue o ANEXO I - Relatório de Apuração do Recorrente – Exercícios 2013 a 2017, demonstrando as apurações realizadas pelo recorrente nos períodos sujeitos à fiscalização.



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 13

Ademais, ficou expressamente registrado o posicionamento sobre o tratamento que deve ser dado ao frete:

Os fundamentos delineados acima são suficientes para resolver a querela, entretanto, ad argumentandum tantum, não houve, como alega o recorrente, desconsideração da Cláusula Primeira do TARE nº 2006.01.00.00096, pois a fiscalização e o julgador monocrático apenas aplicaram ao caso interpretação aderente ao entendimento do CRF, consubstanciado no Acórdão nº 175/2019, cuja ementa apresenta o seguinte enunciado:

PROCESSO Nº 0464222017-8

TRIBUNAL PLENO DE JULGAMENTO

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª RECORRIDA: INTERBLOCK ARTEFATO DE CIMENTO S/A

2ª RECORRENTE: INTERBLOCK ARTEFATO DE CIMENTO S/A

2ª RECORRIDA GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SER ALHANDRA

Autuantes: FLAVIO MARTINS DA SILVA, JOSELMA DA COSTA CAETANO

Relatora: CONS.ª DAYSE ANNYEDJA GONCALVES CHAVES

CRÉDITO INEXISTENTE. DENÚNCIA CONFIGURADA, PREJUDICADA PELA DECADÊNCIA. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS. DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL. DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE. DECADÊNCIA CONFORME ART. 150, § 4º DO CTN. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO E HIERÁRQUICO DESPROVIDO

Restou caracterizada a decadência dos créditos constituídos pelo Auto de Infração para as infrações de crédito indevido, levando em consideração as informações transmitidas pela empresa, utilizando como fundamento art. 150, §4 do CTN, para a infração de omissão decorrente da falta de lançamento de notas fiscais não há que se falar em decadência porquanto o quadro delineado para essa infração rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo o lançamento tributário de ofício, em virtude de presunção legal preconizada no art. 646 do RICMS/PB. A presunção legal do art. 646 não se aplica a operações não onerosas de ingresso de mercadorias no estabelecimento do contribuinte, tais como comodato, devolução e remessa de vasilhames. Ajustes realizados levando em consideração operações sem repercussão tributária.

Regime Especial de Tributação cassado ex-officio, o qual traz expressamente que a cassação produz efeitos desde a sua concessão, ou seja, o regime especial concedido inicialmente não produziu nenhum efeito, desde a sua concessão.

Serviço de transporte relativo às saídas de mercadorias não é contemplado pelo benefício do Regime Especial de Crédito Presumido do ICMS – Resolução FAIN/CINEP, porquanto não integra as etapas da produção industrial incentivada.



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 14

Quando a falta de recolhimento do imposto estadual resulta de diversas irregularidades, é de inexorável importância que do libelo acusatório conste o detalhado dispositivo legal infringido de cada uma das infrações, o que acarretou nulidade de parte do crédito inserto na inicial. (grifos acrescidos)

Conforme demonstrado na instância prima, vale transcrever trecho do voto do supracitado Acórdão, que delimitou de maneira clara a necessidade de segmentação entre as atividades industriais e os serviços de transporte:

B) Ter utilizado indevidamente crédito presumido do FAIN, no período de 18/07/2012 a 31/12/2012, em desacordo com resolução do FAIN nº016/2012, ratificada pelo Decreto 33.116, de 17 de julho de 2012, pelo fato de ter incluído no cálculo para obtenção do incentivo fiscal as prestações de serviços de transporte. Em virtude disso, foram estornadas essas parcelas do crédito presumido do FAIN utilizadas indevidamente, conforme demonstrado na planilha 2.

De fato, as prestações de serviços de transportes não fazem parte do processo produtivo da empresa, ainda que o frete seja CIF, no meu entendimento, estamos tratando de despesas operacionais relacionadas com a venda do produto acabado, não devendo ser confundido com o processo produtivo da empresa, são procedimentos distintos e a Resolução FAIN Nº 016/2012 é muito clara quando fala expressamente em que o crédito presumido é relativo à produção industrial incentivada. (grifos acrescidos)

Caso não tenha restado claro, o trecho acima reproduzido demonstra o posicionamento do Relator, que aderiu ao entendimento do CRF.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do Recurso de Embargos de Declaração, por tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter, em sua integralidade, a decisão proferida por esta Egrégia Corte Fiscal, por meio do Acórdão nº 0202/2022, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001572/2018-80 (fls. 03 a 05), lavrado em 28 de setembro de 2018, em desfavor da empresa SÃO BRAZ S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, inscrição estadual nº 16.072.630-1.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de vídeo conferência, em 12 de julho de 2022.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator



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

ACÓRDÃO 0361/2022
Página 15

