



PROCESSO Nº 1730612023-9 - e-processo nº 2023.000366353-4

ACÓRDÃO Nº 674/2024

TRIBUNAL PLENO

1º Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1º Recorrida: ELIZABETH CIMENTOS S/A.

Advogados: Sr.º ALESSANDRO DA COSTA VETTORAZZI, inscrito na OAB/RJ sob o nº 204.718 E OUTROS

2º Recorrente: ELIZABETH CIMENTOS S/A.

2º Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - ALHANDRA

Autuante: JOÃO FERNANDES DE ARAÚJO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - DENÚNCIA CONFIGURADA - AJUSTES - UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL - DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- 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, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. Ajustes realizados em decorrência das provas apresentadas, da inexigibilidade da multa recidiva e da aplicação da retroatividade da norma mais benéfica.

- Utilização indevida de crédito fiscal - Não restou comprovada a violação aos termos do TARE vigente.

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 do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo desprovimento do primeiro e parcial provimento do segundo, alterando a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002265/2023-84, lavrado em 20 de



julho de 2023, em que constam as seguintes infrações, contra a empresa ELIZABETH CIMENTOS S/A, devidamente qualificada nos autos, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário total de R\$ 62.739,83 (sessenta e dois mil, setecentos e trinta e nove reais e oitenta e três centavos), sendo R\$ 35.851,33 (trinta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e um reais e trinta e três centavos) de ICMS, por infringência ao Art. 158, I, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/ fulcro no art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 6.379/96 e R\$ 26.888,50 (vinte e seis mil, oitocentos e oitenta e oito reais e cinquenta centavos) de multa por infração, arriada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Mantenho cancelado o montante de R\$ 701.716,54 (setecentos e um mil, setecentos e dezesseis reais e cinquenta e quatro reais) e cancelo o valor de R\$ 183.330,00 (cento e oitenta e três mil e trezentos e trinta reais), pelas razões expostas.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar, que deverá observar o comando do art. 11, § 9º da Lei nº 10.094/2013.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de dezembro de 2024.

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, HEITOR COLLETT, EDUARDO SILVEIRA FRADE, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES E LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 1730612023-9 - e-processo nº 2023.000366353-4

TRIBUNAL PLENO

1º Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1º Recorrida: ELIZABETH CIMENTOS S/A.

Advogados: Sr.º ALESSANDRO DA COSTA VETTORAZZI, inscrito na OAB/RJ sob o nº 204.718 E OUTROS

2º Recorrente: ELIZABETH CIMENTOS S/A.

2º Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - ALHANDRA

Autuante: JOÃO FERNANDES DE ARAÚJO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - DENÚNCIA CONFIGURADA - AJUSTES - UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL - DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- 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, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. Ajustes realizados em decorrência das provas apresentadas, da inexigibilidade da multa recidiva e da aplicação da retroatividade da norma mais benéfica.

- Utilização indevida de crédito fiscal - Não restou comprovada a violação aos termos do TARE vigente.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, os recursos de ofício e voluntário interpostos contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00002265/2023-84, lavrado em 20 de julho de 2023, em que constam as seguintes infrações, contra a empresa ELIZABETH CIMENTOS S/A, inscrição estadual nº 16.192.109-4, no qual constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

FALTA DE LANCAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISICAO (PERIODO ATÉ 27/10/2020) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter efetuado aquisições, conforme documentos



fiscais, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

NOTA EXPLICATIVA: DEIXARAM DE SER INFORMADAS NO REGISTRO C100 DA EFD AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA RELACIONADAS NO ANEXO I, PARTE INTEGRANTE DESTA AUTO DE INFRAÇÃO.

Infração Cometida/Diploma Legal – Dispositivos - Art. 158, I do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97, com fulcro no §8º, do art. 3º da Lei nº 6.379/1996.

Penalidade Proposta/Diploma Legal - Dispositivos Art. 82, V, "f" da Lei n.6.379/96.

UTILIZACAO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual, por ter se utilizado de apropriação indevida do crédito fiscal

NOTA EXPLICATIVA: O CRÉDITO FISCAL, DENOMINADO DE CRÉDITO PRESUMIDO, FOI APROPRIADO EM MONTANTE INDEVIDO, CONFORME DEMONSTRATIVOS (ANEXOS II A VII), E MEMORIAL DESCRITIVO, TODAS PARTES INTEGRANTES DESTA AUTO DE INFRAÇÃO.

Infração Cometida/Diploma Legal – Dispositivos - Art. 106 do RICMS/PB, aprov. Pelo Dec. 18.930/97.

Penalidade Proposta/Diploma Legal - Dispositivos Art. 82, V, "h" da Lei n.6.379/96.

Por decorrência, o representante Fazendário lançou, de ofício, crédito tributário no valor total de R\$ 947.785,37 (novecentos e quarenta e sete mil, setecentos e oitenta e cinco reais e trinta e sete centavos), sendo R\$ 438.739,85 (quatrocentos e trinta e oito mil, setecentos e trinta e nove reais e oitenta e cinco centavos) de ICMS, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação das penalidades pecuniárias na quantia total de R\$ 438.739,85 (quatrocentos e trinta e oito mil, setecentos e trinta e nove reais e oitenta e cinco centavos), e R\$ 70.305,67 (setenta mil, trezentos e cinco reais e sessenta e sete centavos) de multa por reincidência.

Instruem a Inicial, documentos dos quais destaco: memorial descritivo do auto de infração (fls. 04/17), demonstrativo das notas fiscais de entrada não lançadas (fls. 18/20), demonstrativo do cálculo preliminar do crédito presumido FAIN por produto beneficiado (fls. 21), demonstrativo da conta gráfica do ICMS – declarada na EFD x reconstituição pela auditoria (fls. 22), demonstrativo do cálculo do crédito presumido FAIN para reconstituição da conta gráfica do ICMS (fls. 23), demonstrativo da apropriação indevida de crédito presumido FAIN (fls. 24), demonstrativo da falta de recolhimento do ICMS (fls. 25), demonstrativo da constituição do crédito tributário (fls. 26), protocolo de intenções (fls. 33/38), aditivo ao protocolo de intenções (fls. 39/41), Resolução nº 013/2014 (fls. 42), Decreto nº 35.312/2014 (fls. 43), Resolução nº 003/2016 (fls. 65), Decreto nº 36.594/2016 (fls. 66) e Termo de Acordo nº 2016.000235 (fls. 79/84)

Após cientificada por meio de DT-e, em 11/09/2023, a atuada apresentou impugnação tempestiva contra o lançamento do crédito tributário consignado no Auto de Infração em análise, por meio da qual afirma, em síntese que:



- a) Em relação à suposta não escrituração de documentos fiscais e consequente presunção de saídas pretéritas, a Autoridade Fiscal, contudo, ignorou o fato de que para 25 (vinte e cinco) daquelas 43 (quarenta e três) notas fiscais, não houve o descumprimento de obrigação da escrituração, uma vez que as operações nunca ocorreram.
- b) Para aquelas 25 (vinte e cinco), a IMPUGNANTE registrou, no momento oportuno – muito antes do início da fiscalização –, os Eventos de Operação não Realizada no ambiente da Nota Fiscal Eletrônica;
- c) No que se refere à segunda infração que a IMPUGNANTE teria cometido, relacionada à suposta apropriação de crédito de ICMS em limite que seria superior àquele que teria direito, a D. Autoridade Fiscal pretendeu afastar/modificar unilateralmente o Termo de Acordo de Regime Especial de Tributação (TARE) nº 2016.000235;
- d) No entender da D. Autoridade Autuante, o mencionado TARE seria ilegal, de modo que poderia ele, Auditor Fiscal, em sede de fiscalização, assim declará-lo, sem qualquer oportunidade prévia de contraditório ou ampla defesa para, então, reduzir, também unilateralmente, o percentual máximo de Crédito Presumido a que tinha direito a IMPUGNANTE no âmbito do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial (FAIN) de 85% para 74,25%;
- e) Ocorre que tal ato de descumprimento unilateral por parte da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado da Paraíba, ao revogar/modificar – ainda que parcialmente – os termos do Benefício Fiscal concedido pelo TARE nº 2016.000235, viola frontalmente o quanto consignado no art. 178, do CTN, visto que se trata de benefício concedido “por prazo certo e em função de determinadas condições”, o mesmo não poderia ser modificado, salvo por eventual demonstração de descumprimento de suas condições, isso em proteção à boa-fé objetiva da IMPUGNANTE, da legítima confiança do contribuinte e da segurança jurídica.
- f) a D. Autoridade Autuante ainda pretendeu efetuar uma indevida limitação ao aproveitamento do crédito apropriado pela IMPUGNANTE ao afirmar que o percentual de crédito presumido – que, para respeitar o Decreto nº 17.252/1994, não poderia ser superior a 74,25% – deveria incidir sobre o “saldo devedor” de cada período, quando, para respeitar o Decreto nº 17.252/1994, deveria ser calculado sobre o “ICMS normal apurado”;
- g) Ainda que assim não se entenda, deve ser consignado que a IMPUGNANTE tão somente atuou nos limites do TARE legitimamente celebrado com a Administração Pública, ou seja, somente atuou em observância do ato normativo expedido pela autoridade administrativa, sendo certo que, ao menos, devem ser



excluídos do presente lançamento a imposição das penalidades, dos juros de mora e da atualização do valor monetário sobre o montante principal ora cobrado, na forma do parágrafo único c/c inciso I, do art. 100, do CTN;

- h) que a penalidade aplicada possui efeito confiscatório, representando violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação de confisco.

Ato contínuo, os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Petrônio Rodrigues de Lima, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

FALTA DE LANÇAMENTOS DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. PRESUNÇÃO RELATIVA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. REDUÇÃO DA MULTA. RECIDIVA INEXISTENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. FAIN. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO PRESUMIDO. CUMPRIMENTO DE CLÁUSULA DO TERMO DE ACORDO. INFRAÇÃO NÃO EVIDENCIADA.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovadas, por presunção legal *juris tantum*, impondo-se o lançamento tributário de ofício.

- Excluída multa recidiva em razão de não haver caracterização de infração reincidente relativa a processo antecedente, nos termos do art. 39 da Lei nº 10.094/13.

- Reduzida a penalidade por infração, por força da Lei nº 12.788/23.

- O sujeito passivo é beneficiário do FUNDO DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL - FAIN, cujo recolhimento do ICMS é resultado da utilização de crédito presumido, calculado sobre o saldo devedor do ICMS apurado relativamente à produção industrial própria incentivada. In casu, o crédito presumido usufruído foi de acordo com as cláusulas pactuadas com o Estado, homologado em Termo de Acordo legalmente constituído, sendo indevida a exigência fiscal.

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 DT-e, em 22/12/2023, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário, por meio do qual reiterou os argumentos apresentados na impugnação, e acrescentou em relação à acusação que teria deixado de escriturar notas fiscais de entrada:

- a) que o conteúdo probatório exigido pela r. decisão recorrida, busca-se impor à RECORRENTE um ônus inaceitável. A de produção de prova negativa;
- b) A r. decisão recorrida chega ao limite, ainda, de, ao se apoiar em um suposto parecer proferido pelo Chefe do Núcleo de Apoio e Análise de Documentos Fiscais (NAPDF) da SEFAZ-PB, afirmar que seria necessário que a RECORRENTE comprovasse que ajuizou uma ação



judicial contra o remetente da operação desconhecida isso para que pudesse ser perdoada da multa por não ter escriturado aquela operação que já se comprovou não ter existido;

- c) somente teve acesso recentemente que, em relação à Nota Fiscal nº 45.547, emitida em 04 de junho de 2018, pela Magotteaux Brasil LTDA, a fornecedora emitiu nota fiscal de devolução, uma vez que as mercadorias enviadas por meio da nota autuada estavam em desacordo com o pedido de compra.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral consignado pelo contribuinte, os autos foram remetidos à Assessoria Jurídica desta Casa para emissão de parecer técnico acerca da legalidade do lançamento, nos termos do art. 20, X, da Portaria GSER nº 80/2021 (Regimento do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba).

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir, da empresa ELIZABETH CIMENTOS S/A, crédito tributário decorrente das acusações supra indicadas, em relação aos exercícios de 2018 e 2019.

Recurso de Ofício / Voluntário - Acusação FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO

A acusação contida na exordial encontra lastro legal na disposição do art. 646 do RICMS/PB que estabelece o seguinte regramento:

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

(...)

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

A legislação de regência do ICMS determina o lançamento da obrigação principal acrescida da multa por infração quando identificada a falta de escrituração de notas fiscais de entrada nos livros próprios, motivo pelo qual, encontra-se correta a descrição do fato gerador bem como a apresentação das provas por meio da planilha anexada ao processo às folhas 18 a 20.

Ademais, esta planilha apresenta o conjunto de informações que permitem a perfeita identificação das operações realizadas pela empresa Autuada, fornecendo a materialidade da constituição do crédito tributário, bem como, viabilizando à autuada todos os elementos necessários ao exercício do seu direito de defesa.



Vale ressaltar que o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba possui súmula administrativa¹ que enfrenta a questão, determinado que recai sobre o contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, autorizando a imputação da infração sobre as operações que envolvam desembolso financeiro.

O contribuinte buscou desconstituir o crédito tributário por meio da alegação de que ao menos 25 documentos se referem a operações que não foram realizadas, anexando aos autos provas de suas manifestações eletrônicas quanto às operações não realizadas ou que seriam por ele desconhecidas, sendo inexigível suas escriturações.

Por sua vez, assim se manifestou o julgador singular:

No caso em tela, a Reclamante apresenta às fls. 188 – 214, eventos eletrônicos das notas fiscais denunciadas com manifestações tanto com operações não realizadas, como por seus desconhecimentos. Contudo, não basta simplesmente o evento registrado como manifestação do destinatário, no sentido de ilidir a acusação em tela. No caso de operações não realizadas, estas se originam de contratos legais entre as partes, que gera a obrigação de desfazer a operação de forma documental, caso ela não se realize, seja por cancelamento da NFe por parte do emitente, como por emissão de nota fiscal de entrada anulando operação anterior, ou mesmo nota fiscal de devolução das mercadorias por parte do destinatário, o que não foi demonstrado pela defesa.

A jurisprudência do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba firma este entendimento da mesma forma para as manifestações por desconhecimento da operação manifestada pelo destinatário, pois, de acordo com o Núcleo de Apoio e Análise de Documentos Fiscais (NAPDF), os eventos das notas fiscais eletrônicas não têm o condão de descaracterizar operações mercantis por meio delas realizadas com “autorização de uso”. Vejamos o parecer da NAPDF, citado no Acórdão nº 264/2023:

A situação de uma nota fiscal (autorizada, cancelada ou denegada) não é alterada pela manifestação do destinatário, seja ela qual for. A manifestação do destinatário (que poderá ser confirmação da operação, operação não realizada, desconhecimento da operação ou ciência da emissão) não tem o poder de alterar a situação da nota, pois não é conclusiva, o entendimento predominante é que a manifestação do destinatário informada na NF-e apenas é indicativo para a fiscalização. A maior parte dos estados, assim como a Paraíba, não aceita apenas a manifestação do destinatário de operação não realizada ou desconhecimento da operação para deixar de cobrar o imposto da operação. É necessário outro tipo de prova, como por exemplo uma nota de entrada emitida pelo emitente ou uma ação judicial. **(Fabio Roberto Silva Melo – Chefe do NAPDF da SEFAZ-PB).**

Além de documentos probantes de suas manifestações eletrônicas, para que os eventos sejam reconhecidos pelo Fisco, teriam estes, ainda, que ter sido realizados dentro do prazo estabelecido no Anexo 117 do RICMS/PB, de

¹ NOTA FISCAL NÃO LANÇADA

SÚMULA 02 – A constatação de falta de registro de entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, em razão da presunção legal de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. (Acórdãos n°s: 305/2018; 394/2018; 475/2018; 577/2018; 589/2018; 595/2018)



acordo com o Parágrafo Único do art. 166-N2 do mesmo caderno normativo, supracitado. Vejamos:

(...)

Como observado nos documentos apresentados, em nenhum caso foi cumprido concomitantemente os requisitos supracitados, de forma que não merece acolhimento as justificativas apresentadas pelas citadas Manifestações do Destinatário, devendo permanecer a acusação em tela pela ausência de registro das notas fiscais denunciadas na EFD do contribuinte.

Pois bem, conforme afirmado pela instância prima, o Conselho de Recursos Fiscais tomou posicionamento no sentido de que o procedimento de desconhecimento / recusa deve ser considerado ato unilateral que não possui o condão de afastar o lançamento tributário, senão vejamos trecho do Acórdão nº 0562/2022, de Rel. do Consº Eduardo Silveira Frade:

No tocante às recusas de notas fiscais, consorte pronunciamento do Núcleo de Apoio e Análise de Documentos Fiscais (NAPDF) desta Secretaria, a afirmação unilateral do destinatário não tem o condão de afastar o descumprimento da obrigação, sendo necessário outros tipos de prova, por exemplo nota de entrada emitida pelo emitente ou ação judicial, conforme se pode observar:

A situação de uma nota fiscal (autorizada, cancelada ou denegada) não é alterada pela manifestação do destinatário, seja ela qual for. A manifestação do destinatário (que poderá ser confirmação da operação, operação não realizada, desconhecimento da operação ou ciência da emissão) não tem o poder de alterar a situação da nota, pois não é conclusiva, o entendimento predominante é que a manifestação do destinatário informada na NF-e apenas é indicativo para a fiscalização. A maior parte dos estados, assim como a Paraíba, não aceita apenas a manifestação do destinatário de operação não realizada ou desconhecimento da operação para deixar de cobrar o imposto da operação. É necessário outro tipo de prova, como por exemplo uma nota de entrada emitida pelo emitente ou uma ação judicial. (Fabio Roberto Silva Melo – Chefe do NAPDF da SEFAZ-PB)

Desta feita, a instância prima apenas seguiu entendimento consolidado sobre o tema, tendo, de forma acertada, excluído a multa recidiva e aplicado o princípio da irretroatividade da norma mais benéfica.

Por tais razões, não merece prosperar o argumento reiterado no Recurso Voluntário segundo o qual não cabe ao contribuinte a produção de prova negativa, por se tratar de um ônus processual inaceitável, pois a alegação genérica de desconhecimento da operação não é capaz de afastar a aplicação da presunção.

A validade jurídica do documento fiscal eletrônico está fundada na assinatura digital do remetente e na autorização de uso fornecida pelo Fisco, ou seja, não está vinculada à necessidade de comprovação de entrega, senão veja-se o posicionamento adotado pelo E. Conselho de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 307/2019, de Relatoria do Conselheiro Anísio de Carvalho Costa Neto, que possui a seguinte ementa:

OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS PRETÉRITAS. PRESUNÇÃO.
FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS



LIVROS PRÓPRIOS. NÃO SE EXIGE COMPROVAÇÃO DAS ENTREGAS DAS MERCADORIAS AO DESTINATÁRIO. PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS FAZEM SUCUMBIR PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS GARANTIDO. PROCEDÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR OMISSÃO DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS VOLUNTÁRIO E HIERÁRQUICO DESPROVIDOS.

Por disposição legal, infere-se que a conduta infratora de não lançar nos livros próprios as notas fiscais de aquisição autoriza imposição da presunção de omissão de saídas tributáveis pretéritas com o fito de fazer jus à despesa com as referidas compras. Provas acostadas aos autos fizeram sucumbir parte do crédito tributário levantado, **não se exigindo prova, por parte da fiscalização, de que as mercadorias foram entregues ao destinatário.**

A aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação é fato gerador do ICMS garantido por ocasião da entrada dos produtos no território paraibano.

A falta de lançamento de notas fiscais de saídas nos livros próprios acarreta e falta do recolhimento do ICMS ou o recolhimento a menor que o devido, o que constitui infração à legislação tributária do Estado, exceção se faça às notas fiscais cujo cancelamento da operação ficar comprovado. (grifos acrescidos)

Merece destaque a seguinte passagem do Voto:

Ainda mais sobre o mérito, é preciso esclarecer que a relação de documentos fiscais anexados pela fiscalização é prova suficiente da existência de referidas notas fiscais, já que nela consta as respectivas chaves de acesso, não podendo prosperar a alegação de que essa relação não é suficiente a provar a acusação de que é parte.

Nessa contenda, portanto, se é dever de quem alega provar, o auditor fiscal provou a existência das notas fiscais – incluídas na referida relação – que foram emitidas em desfavor do autuado, motivo pelo qual as provas são suficientes a consubstanciar a acusação que lhe foi feita, sendo, assim, prova irrefutável.

Por esse mesmo motivo, o canhoto a que se refere o contribuinte em seu recurso tem quase nenhuma relevância no âmbito do processo administrativo tributário, muito mais especificamente em relação à acusação objeto deste auto de infração, sendo certo que é prova que aproveita apenas os particulares envolvidos no negócio jurídico firmado – comprador e fornecedor -, não se podendo exigir do auditor que os anexe aos processos, assim como alegou o contribuinte.

Pelo contrário, basta que anexe a relação das notas fiscais – com suas respectivas chaves de acesso – para que sua acusação se revista de todas as formalidades exigidas a conferir ao processo administrativo tributário indícios de certeza e liquidez.

Aliás, já se pronunciou o CRF a esse respeito em diversos julgados, alguns dos quais já foram exemplificados pela julgadora singular, em que fica demonstrado que a simples emissão de nota fiscal em nome de contribuinte, transfere a ele o ônus de justificar, e provar, qualquer irregularidade nas operações, assim como consignado no Acórdão 171/2016 e 544/2015, a título de exemplo (pg. 437).

O contribuinte sustenta, ainda, que tomou conhecimento de que a nota fiscal nº 45.547, emitida em 04 de junho de 2018, na qual ocorreu o registro do



“desconhecimento da operação pelo destinatário”, teve sua operação anulada por meio da emissão de nota fiscal de devolução nº 45.670, “*uma vez que em desacordo com o pedido de compra*”.

De fato, não há dúvidas de que a NF-e nº 45.670, emitida em 11/06/2018, anula a operação realizada por meio da NF-e nº 45.547, emitida em 04/06/2018, afastando o crédito tributário correspondente, porém, vale registrar que a apresentação desta defesa válida de forma clara o entendimento consolidado por esta Casa Revisora, pois demonstrou não ser impossível a produção da contraprova pelo contribuinte, bem como, que o registro do evento “desconhecimento da operação pelo destinatário” foi efetuado de forma equivocada pela recorrente, uma vez que, conforme argumento apresentado pelo ilustre julgador monocrático, o este evento deve ser utilizado na situação na qual “há o uso indevido da inscrição estadual” e, no caso analisado, a própria anulação da operação registrou que houve desconformidade com o pedido de compra.

Dessa forma, o crédito remanescente corresponde aos documentos fiscais não escriturados que não possuem elementos de prova que demonstrem a inconsistência do procedimento, sujeitando-se, portanto, ao regramento do ônus da prova, conforme exigência do art. 56 da Lei nº 10.094/13, *in verbis*:

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

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita.
(grifos acrescentados)

Ao final do voto, será apresentada planilha com o crédito tributário consolidado.

Recurso de Ofício / Voluntário - Acusação UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL

A fiscalização apresentou no Memorial Descritivo do Auto de Infração, com riqueza de detalhes, o motivo que ensejou o lançamento do crédito tributário, que, em apertada síntese, pode ser delimitado como a constatação de existência de vício de legalidade no TARE nº 2016.000235, que teria inovado no percentual do crédito presumido concedido à empresa pela Resolução nº 013/2014, ratificada pelo Decreto nº 35.312/2014.

Ao desenvolver o tema, a fiscalização apresentou detalhada contextualização acerca da sistemática de concessão de incentivos financeiros / fiscais efetuada por meio do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN, demonstrando que, de forma ordinária, a concessão do benefício, tanto financeiro quanto fiscal, é limitada ao “percentual líquido de 74,25%”.

Seguindo em sua fundamentação, ilustra como as normas de regência dividem, em três atores, as competências para a concessão dos benefícios, cabendo,



portanto, ao Conselho Deliberativo do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba a competência para conceder o estímulo financeiro ou fiscal, por meio de publicação de Resolução; na sequência, ao Governador do Estado a competência para ratificar o benefício, por meio de Decreto; e, por fim, considerando a utilização de crédito presumido de ICMS, à Secretaria da Fazenda a competência para regular a forma de fruição do benefício.

No entender da fiscalização, apesar de o Governo do Estado ter manifestado, por meio do Protocolo de Intenções, previsão de concessão de crédito presumido compatível com o disciplinado no supracitado TARE, tal documento possui natureza jurídica de “acordo prévio”, sujeito, portanto, a realização de ajustes decorrentes de limitações normativas, sendo, portanto, defeso à Secretaria da Fazenda, ao regulamentar a concessão do benefício, estabelecer percentual diverso do determinado na Resolução e no Decreto.

Com base nesse quadro, a fiscalização entendeu aplicável o princípio da autotutela administrativa para exercer o poder-dever da administração pública de declarar a nulidade dos atos próprios eivados de ilegalidade, tendo como resultado a declaração da ilegalidade do percentual de crédito presumido concedido por meio do TARE e, a partir dessa premissa, a correção do percentual ao limite estabelecido na Resolução e Decreto, qual seja, de 74,25%, desde sua celebração, fato que motivou o lançamento de ofício em exame.

Por sua vez, a recorrente sustenta, em síntese, que o benefício fiscal foi concedido por prazo certo e em função de condições específicas, não podendo, nos termos do art. 178 do CTN e da Súmula nº 544/STF, ser livremente revogado ou modificado e que, caso ocorra validação da autuação, tal ato corresponderia a configuração da malsinada *venire contra factum proprium*, pois o contribuinte teria observado todas as obrigações previstas no TARE anteriormente citado.

Aduz, ainda, que deve ser tutelada a segurança jurídica, a boa-fé do contribuinte e a proteção da sua legítima confiança, pois a fiscalização não teria demonstrado descumprimento do instrumento concessor do benefício fiscal, apenas pretendeu modificar unilateralmente a relação tributária.

Inicialmente, convém registrar que, de fato, a motivação utilizada pela fiscalização para configuração de utilização indevida de crédito fiscal advém de reconhecimento de ilegalidade do TARE, ou seja, o pressuposto do lançamento reside na possibilidade de aplicação do princípio da autotutela da administração pública para ajustar o cálculo do crédito presumido ao percentual de 74,25%, inexistindo nos autos a configuração de descumprimento específico de cláusula prevista no TARE.

Desse modo, torna-se essencial enfrentar o alcance da autotutela dos atos administrativos, pois, no próprio Parecer Técnico citado pela fiscalização, que foi apresentado no Processo Administrativo Tributário nº 058.518.2015-2, consta a seguinte disposição, que atribui à **Administração Pública** o mister de declarar a ilegalidade dos seus atos:

“Pois bem, vista a violação da forma, competência e objeto, a **Administração pública** tem o poder-dever de “reconhecer”, isto é, “declarar a nulidade” desse tipo de ato administrativo (v. **Súmula nº**



346-STF), e assim extinguir EX TUNC os seus efeitos; vez que atos “eivados de vícios que os tornam ilegais” são ineficazes, pois deles “não se originam direitos” (v. Súmula n° 473-STF).” (grifos acrescidos)

Assim, em uma primeira análise, deve ser considerado o teor da Súmula n° 346-STF², que atribui **ao Estado** a faculdade de revogação do ato, bem como, no caso de existência de efeitos concretos, a necessidade da observância ao contraditório e ampla defesa.

Sob o primeiro ponto, convém destacar o ensinamento da ilustre doutrinadora Maria Sylvia Zanella D. Pietro, que assim conceitua a expressão Administração Pública³:

Basicamente, são dois os sentidos em que se utiliza mais comumente a expressão Administração Pública:

a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;

b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo.

Desse modo, “pode-se definir Administração Pública, em sentido subjetivo, como o conjunto de **órgãos e de pessoas jurídicas** aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.”⁴, ou seja, em sendo constatada ilegalidade de ato, cabe ao órgão administrativo a sua anulação.

Nesse aspecto, deve ser destacada a preciosa lição do doutrinador José dos Santos Carvalho Filho, que assim se manifestou sobre o tema⁵:

Por meio da prerrogativa da autotutela, como já vimos anteriormente, é possível que a Administração reveja seus próprios atos, podendo a revisão ser ampla, para alcançar aspectos de legalidade e de mérito (Súmulas 346 e 473 do STF). Trata-se, com efeito, de princípio administrativo, inerente ao poder-dever geral de vigilância que a Administração deve exercer sobre os atos que pratica e sobre os bens confiados à sua guarda. Decorre daí que “falha a Administração quando, compelida a exercer a autotutela, deixa de exercê-la”.150

² Ao Estado é facultada a revogação de atos que repute ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já tiverem decorrido efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo.

³ Pietro, Maria Sylvia Zanella D. Direito Administrativo - 37ª Edição 2024. Disponível em: Grupo GEN, (37th edição). Grupo GEN, 2024. p. 61.

⁴ Idem. P. 67

⁵ Filho, José dos Santos C. *Manual de Direito Administrativo - 38ª Edição 2024*. Disponível em: Grupo GEN, (38th edição). Grupo GEN, 2024. p. 138.



A autotutela se caracteriza pela iniciativa de ação atribuída aos próprios órgãos administrativos. Em outras palavras, significa que, se for necessário rever determinado ato ou conduta, a Administração poderá fazê-lo *ex officio*, usando sua autoexecutoriedade, sem que dependa necessariamente de que alguém o solicite. Tratando-se de ato com vício de legalidade, o administrador toma a iniciativa de anulá-lo; caso seja necessário rever ato ou conduta válidos, porém não mais convenientes ou oportunos quanto a sua subsistência, a Administração providencia a revogação. Essa sempre foi a clássica doutrina sobre o tema. (grifos acrescentados)

Considerando os ensinamentos acima dispostos, não há como se confundir a atuação do agente público, que no exercício de seu ofício produz o ato administrativo (lançamento) e concomitantemente declara a ilegalidade do TARE, com ato da administração pública direcionada a rever a relação jurídica anteriormente estabelecida.

Com a devida vênia aos entendimentos contrários, a revisão do ato administrativo, no caso em análise, do TARE, em caso da constatação de eventual ilegalidade, deve revestir a forma legalmente prescrita para o ato anulado, ou seja, deve ser exercida por aquele específico órgão que possui a competência para sua emissão, pois o poder de anular um ato é correlativo com o de produzi-lo ou editá-lo⁶.

Em suma, ao órgão que não foi investido da competência de praticar o ato, no caso autoridade fiscal integrante da gerência de fiscalização de estabelecimento, falta, igualmente, a competência para anulá-lo.

Ademais, no caso em análise, não há dúvidas de que a concessão de crédito presumido em percentual de 85% por meio do TARE inegavelmente influiu na esfera de interesse do contribuinte, produzindo efeitos concretos, situação que, nos termos da Súmula nº 346 do STF, ensejaria, antes da adoção de medida punitiva, que fosse oportunizada a ampla defesa e contraditório pelo órgão responsável pela anulação do referido ato.

Convém destacar que nesta decisão não está se discutindo a legalidade do TARE, mas um aspecto preliminar do lançamento tributário, para que o crédito tributário porventura constituído pudesse revestir as formalidades necessárias à sua constituição.

Curioso registrar que, na oportunidade que foi apresentado o Parecer Técnico supracitado, o Conselho de Recursos Fiscais não aplicou o princípio da autotutela, por entender que o TARE estaria vigente e, portanto, deveria ser respeitado, senão veja-se a seguinte passagem do Acórdão nº 589/2019, de Relatoria da Cons^a Thaís Guimarães Teixeira:

Não há que se falar, ainda, acerca da nulidade do referido regime suscitada pela Assessoria Jurídica desta Corte, haja vista que a celebração de Termo de Acordo de Regime Especial, firmado entre o interessado e a Secretaria de Estado da Receita, será concedido

⁶ Campos, F. (1951). Ato administrativo - revogação - competência - reconhecimento de direitos. *Revista De Direito Administrativo*, 23, 301–312. <https://doi.org/10.12660/rda.v23.1951.11926>



mediante manifestação expressa do contribuinte, por meio de requerimento dirigido ao Secretário de Estado da Receita, autoridade competente para tal, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 6.000/94.

Ademais, o Termo firmado por esta Secretaria ainda se encontra vigente e, por isso, deve ser cumprido em todos os seus termos.

Assim, considerando que a empresa é detentora de Regime Especial, o qual, repita-se, confere direito a utilização de crédito presumido correspondente a 74,25% (setenta e quatro vírgula vinte e cinco por cento) do total do saldo devedor do período correspondente, sem quaisquer ressalvas acerca da produção própria, não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS por utilização indevida do crédito presumido do FAIN.

Em face do exposto, deve ser registrada a premissa segundo a qual os órgãos julgadores possuem escopo limitado quando comparado ao do Poder Judiciário, ou seja, a atuação da esfera administrativa de julgamento cinge-se à averiguação da conformidade da atuação com a legislação aplicável, não gozando de competência para declarar a ilegalidade de atos administrativos expedidos pelas autoridades competentes.

Assim, considerando que o TARE em análise versa sobre regulamentação decorrente do FAIN, com o estabelecimento de acordo de vontades com contraprestações recíprocas (benefício fiscal oneroso) e que inaugura matéria tributável individualizada, não há como se dissociar deste instrumento sua natureza jurídica de contrato fiscal, que, em última análise, estabelece uma norma específica expedida pelo superior hierárquico a seus subordinados, devendo ser observada até o exaurimento do seu prazo ou até que seja revista pelo órgão administrativo competente.

Por tais razões, corroboro com a decisão singular para reconhecer a improcedência do lançamento.

Segue o quadro demonstrativo do crédito tributário devido:

INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS	MULTA	CRÉDITO DEVIDO
FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO (PERÍODO ATÉ 27/10/2020)	mai-18	1.439,67	1.079,75	2.519,42
	jun-18	2.122,20	1.591,65	3.713,85
	jul-18	75,28	56,46	131,74
	ago-18	441,00	330,75	771,75
	set-18	2.231,50	1.673,63	3.905,13
	out-18	28.335,82	21.251,87	49.587,69
	nov-18	1.205,86	904,40	2.110,26
UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL	set-18	-	-	-
	mar-19	-	-	-
TOTAL		35.851,33	26.888,50	62.739,83

Com estes fundamentos,



VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo desprovisionamento do primeiro e parcial provimento do segundo, alterando a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002265/2023-84, lavrado em 20 de julho de 2023, em que constam as seguintes infrações, contra a empresa ELIZABETH CIMENTOS S/A, devidamente qualificada nos autos, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário total de R\$ 62.739,83 (sessenta e dois mil, setecentos e trinta e nove reais e oitenta e três centavos), sendo R\$ 35.851,33 (trinta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e um reais e trinta e três centavos) de ICMS, por infringência ao Art. 158, I, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/ fulcro no art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 6.379/96 e R\$ 26.888,50 (vinte e seis mil, oitocentos e oitenta e oito reais e cinquenta centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Mantenho cancelado o montante de R\$ 701.716,54 (setecentos e um mil, setecentos e dezesseis reais e cinquenta e quatro reais) e cancelo o valor de R\$ 183.330,00 (cento e oitenta e três mil e trezentos e trinta reais), pelas razões expostas.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar, que deverá observar o comando do art. 11, § 9º da Lei nº 10.094/2013.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de dezembro de 2024.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator