PROCESSO Nº 1853872024-4 - e-processo nº 2024.000405923-4
ACÓRDÃO Nº 412/2026
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM JOÃO PESSOA
Autuante: VINICIUS FERREIRA MIRANDA
Relator: CONS.º MATHEUS ROCHA CAMPOS DE SOUZA NETO POGLIESE
Relator Voto Divergente: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINAR DE NULIDADE MATERIAL REJEITADA. ARGUIÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA SUPERADA POR DILIGÊNCIA FISCAL REALIZADA NA INSTÂNCIA RECURSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO FUNCEP EM OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (INFRAÇÃO 0465). DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO AO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. ANULAÇÃO DA OPERAÇÃO PELA VIA ESCRITURAL. REMISSÃO EXPRESSA DA LEI Nº 7.611/04 ÀS NORMAS DO ICMS. DILIGÊNCIA. COMPROVAÇÃO PARCIAL DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS. DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

- O FUNCEP é adicional de alíquota do ICMS, disciplinado pela Lei nº 7.611/04, com o objetivo de viabilizar a todos os paraibanos o acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados, exclusivamente, em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, saneamento básico, reforço de renda familiar, promoção d6o fortalecimento da agricultura familiar e outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida, podendo ainda ser este fundo utilizado para o tratamento de epidemias, conforme disposto no art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT - da Constituição Federal.
- A devolução da mercadoria pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto desfaz o fato gerador presumido, que fundamentou a retenção antecipada por este, fazendo desaparecer, por consequência, a causa da retenção do

FUNCEP, que incide sobre a mesma base de cálculo, a teor do art. 4º do Decreto nº 25.618, de 17 de dezembro de 2004.

- A recuperação escritural do valor retido, mediante lançamento das notas fiscais de devolução na escrituração fiscal digital do substituto tem por finalidade anular a operação, não se confundindo esse procedimento como benefício fiscal outorgado à empresa, nem constitui hipótese impeditiva de crédito fiscal, podendo-se a esse respeito fazer alusão ao art. 7º da Lei nº 7.611, de 30 de junho de 2004.

- Demonstrada pela diligência a conciliação parcial das devoluções com as operações autuadas, a exigência carece de base jurídica nessa parte, impondo-se a parcial procedência do auto de infração.

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

A C O R D A M À maioria e de acordo com o voto divergente do Cons.º Lindemberg Roberto de Lima, acompanhado pelos conselheiros (a), Maria das Graças Donato de Oliveira Lima e o Presidente do CRF/PB, Senhor Sidney Watson Fagundes da Silva, com apresentação de voto de qualidade, pelo recebimento do recurso do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a decisão singular, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001889/2024-65 (fls. 02 a 04), lavrado em 30 de agosto de 2024 contra a empresa HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA., com inscrição estadual nº 16.900.750-2, condenando-a ao pagamento do crédito tributário de **R$ 27.071,80 (vinte e sete mil, setenta e um reais e oitenta centavos)**, sendo **R$ 13.535,90 (treze mil, quinhentos e trinta e cinco reais e noventa centavos)** de FUNCEP, com fundamento no art. 2º, I, da Lei nº 7.611/2004, e **R$ 13.535,90 (treze mil, quinhentos e trinta e cinco reais e noventa centavos)** de multa por infração, com fundamento no art. 8º da Lei nº 7.611/2004.

Em tempo, **cancelo, por indevida, a quantia de R$ 86.514,92 (oitenta e seis mil, quinhentos e quatorze reais e noventa e dois centavos)**, sendo **R$ 43.257,46 (quarenta e três mil, duzentos e cinquenta e sete reais e quarenta e seis centavos)** de FUNCEP e **R$ 43.257,46 (quarenta e três mil, duzentos e cinquenta e sete reais e quarenta e seis centavos)** de multa por infração.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 22 de outubro de 2026.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, MATHEUS ROCHA CAMPOS DE SOUZA NETO POGLIESE, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA E RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

ELIPHAS NETO PALITOT TOSCANO
Assessor

PROCESSO Nº 1853872024-4 - e-processo nº 2024.000405923-4
ACÓRDÃO Nº 412/2026
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM JOÃO PESSOA
Autuante: VINICIUS FERREIRA MIRANDA
Relator: CONS.º MATHEUS ROCHA CAMPOS DE SOUZA NETO POGLIESE
Relator Voto Divergente: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINAR DE NULIDADE MATERIAL REJEITADA. ARGUIÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA SUPERADA POR DILIGÊNCIA FISCAL REALIZADA NA INSTÂNCIA RECURSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO FUNCEP EM OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (INFRAÇÃO 0465). DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO AO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. ANULAÇÃO DA OPERAÇÃO PELA VIA ESCRITURAL. REMISSÃO EXPRESSA DA LEI Nº 7.611/04 ÀS NORMAS DO ICMS. DILIGÊNCIA. COMPROVAÇÃO PARCIAL DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS. DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

- O FUNCEP é adicional de alíquota do ICMS, disciplinado pela Lei nº 7.611/04, com o objetivo de viabilizar a todos os paraibanos o acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados, exclusivamente, em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, saneamento básico, reforço de renda familiar, promoção d6o fortalecimento da agricultura familiar e outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida, podendo ainda ser este fundo utilizado para o tratamento de epidemias, conforme disposto no art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT - da Constituição Federal.
- A devolução da mercadoria pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto desfaz o fato gerador presumido, que fundamentou a retenção antecipada por este, fazendo

desaparecer, por consequência, a causa da retenção do FUNCEP, que incide sobre a mesma base de cálculo, a teor do art. 4º do Decreto nº 25.618, de 17 de dezembro de 2004.
- A recuperação escritural do valor retido, mediante lançamento das notas fiscais de devolução na escrituração fiscal digital do substituto tem por finalidade anular a operação, não se confundindo esse procedimento como benefício fiscal outorgado à empresa, nem constitui hipótese impeditiva de crédito fiscal, podendo-se a esse respeito fazer alusão ao art. 7º da Lei nº 7.611, de 30 de junho de 2004.
- Demonstrada pela diligência a conciliação parcial das devoluções com as operações autuadas, a exigência carece de base jurídica nessa parte, impondo-se a parcial procedência do auto de infração.

RELATÓRIO DIVERGENTE

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais (GEJUP) que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001889/2024-65, lavrado em 30/08/2024 (fls. 2 a 4) contra a empresa HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA., com inscrição estadual nº 16.900.750-2, no qual consta a seguinte infração:

> 0465 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO FUNCEP - FUNDO DE COMBATE E ERRADICACAO DA POBREZA >> O Contribuinte Deixou De Recolher O FUNCEP - Fundo De Combate E Erradicação Da Pobreza.
>
> - O contribuinte está sendo autuado por deixar de recolher, no todo ou em parte, o valor devido referente ao fundo de combate e erradicação da pobreza no estado da paraíba, FUNCEP/PB, por apuração, nas operações que destinem bens oriundos de outras unidades da federação para este estado, nos exercícios de 2020 e 2021, sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme demonstrativos sintéticos e analítico anexos ao processo administrativo tributário e que constituem parte integrante do presente auto de infração.

Por decorrência, a fiscalização lançou, de ofício, crédito tributário no valor total de **R$ 113.586,72 (cento e treze mil, quinhentos e oitenta e seis reais e setenta e dois centavos)**, sendo R$ 56.793,36 (cinquenta e seis mil, setecentos e noventa e três reais e trinta e seis centavos) de FUNCEP, com fundamento no art. 2º, I da Lei 7.611/04 e R$ 56.793,36 (cinquenta e seis mil, setecentos e noventa e três reais e trinta e seis centavos) de multa por infração, por infringência ao art. 8º, Lei nº 7.611/04.

O auto de infração veio instruído com os demonstrativos analíticos de auditoria e com os documentos de instrução da lavratura (fls. 5 a 32).

Notificada em 06.09.2024 (fl. 33), a autuada apresentou impugnação em 07.10.2024 (fl. 100), que, em síntese, suscitou, em preliminar, a nulidade material da autuação por erro no enquadramento legal da infração. No mérito, sustentou a possibilidade de creditamento em escrita fiscal do FUNCEP, anteriormente recolhido por substituição tributária, na ocasião de devolução de mercadoria, em virtude da não-cumulatividade e da inocorrência do fato gerador presumido.

Sobreveio a decisão recorrida da GEJUP (fls. 9469 a 9479), proferida em 27.05.2025, que rejeitou a preliminar, pois, diversamente do alegado pela Recorrente, o auto de infração não trata de glosa de crédito fiscal, mas sim de não recolhimento do FUNCEP quando da sua ocorrência por indevida operação de creditamento.

No mérito, a GEJUP julgou procedente o lançamento na íntegra, pois entendeu-se não aplicável o regime de não-cumulatividade ao FUNCEP, bem como que a devolução das mercadorias não permite o crédito de FUNCEP por ausência de previsão legal, além de que não há campo específico nas declarações disponíveis ao contribuinte para creditamento desse fundo nas operações subsequentes.

Por fim, rejeitou a alegação de caráter confiscatório da multa, ante previsão legal expressa na Lei nº 7.611/04.

Cientificada da decisão em 17.10.2025, a Recorrente interpôs recurso voluntário em 18.11.2025, pugnando pela reforma integral do julgado. Em preliminar, renova a arguição de nulidade material do auto de infração, em razão da ausência de subsunção da descrição fática e legal com a situação de piso que ensejou a autuação.

No mérito, em síntese, a Recorrente requer a improcedência total do auto de infração, pois todos os débitos detalhados na autuação fiscal se referem a devoluções devidamente documentadas por meio da emissão de NF de devolução pelo contribuinte substituído, de modo que, por possuir a mesma base tributária do ICMS, o FUNCEP segue o mesmo regime creditório que a autoriza a se creditar em virtude das devoluções. Ademais, argumenta que o cancelamento das operações de venda, ocasionado pela devolução das mercadorias, implica na não ocorrência do fato gerador presumido. Por fim, pleiteia o cancelamento da multa aplicada.

Seguindo o trâmite processual, foram os autos remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, cuja relatoria anterior, em 28.04.2026, converteu o feito em diligência, com fundamento na justiça fiscal e na verdade material dos fatos (art. 60 da Lei nº 10.094/2013), para determinar à Repartição Preparadora a exclusão da base de cálculo as operações representadas pelas NF de entradas que anulam as operações de saídas autuadas, referentes ao mesmo período de apuração, sendo exigida informação do valor de crédito tributário remanescente (fls. 9582 a 9584).

Em resposta, a Repartição Preparadora apresentou (fls. 9585 a 9590) o novo saldo devido do FUNCEP (R$ 14.070,72), com as seguintes observações: (i) que a diligência foi realizada com base nos documentos apresentados pela Recorrente, em razão das limitações de dados no OIE e na GIA-ST; (ii) as notas fiscais selecionadas para a diligência seguiam o parâmetro estabelecido no requerimento; (iv) que a fiscalização entende inaplicável o mecanismo de compensação de créditos e débitos do ICMS para o FUNCEP.

Intimada a manifestar-se da informação fiscal apresentada pela Repartição Preparadora, a Recorrente requereu (fls. 9601 a 9610): (i) a reapreciação da diligência para reduzir o saldo devedor com base em 114 NF-e não consideradas, ou a justificativa da fiscalização pela exclusão da apuração destas; (ii) o reconhecimento de que eventual descasamento entre a data de emissão e o período de lançamento da NF de entrada, por si só, não autoriza a glosa do crédito do FUNCEP, somente podendo representar mera descumprimento de obrigação acessória; (iii) o recalculo do saldo devedor de FUNCEP e da multa correspondente pelas informações demonstradas.

Após, foram os autos distribuídos ao relator para julgamento.

Considerando a necessidade de vista do processo para melhor análise do resultado da Diligência fiscal, este conselheiro pediu vistas do processo.

É o relatório.

VOTO DIVERGENTE

O auto de infração versa sobre a falta de recolhimento do FUNCEP – Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza do estado da Paraíba (FUNCEP/PB), relativamente a operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária do ICMS, notadamente bebidas alcoólicas e gaseificadas, nos exercícios de 2020 e 2021.

Reconhecemos preambularmente a tempestividade do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, porquanto apresentado dentro do prazo legal estabelecido pelo art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Com relação aos aspectos formais do auto de infração, o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal na autuação, conforme se deduz dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013.

Outrossim, houve respeito aos preceitos dos art. 41 da Lei nº 10.094/2013 e o art. 142 do CTN.

A impugnante alega nulidade material por inadequação entre a descrição fática e a tipificação legal, sustentando que o auto trata de glosa de crédito e não falta de recolhimento.

Peço vênias, mas essa alegação do contribuinte não deve prosperar, visto que a descrição contida no auto de infração (fls. 2/3) e planilhas de acusação (fls. 5/8) demonstram ausência de recolhimento do FUNCEP/PB.

A planilha em Excel acostada à fl. 07, bem como os documentos colacionados às fls. 9/32 demonstram que a infração ocorreu em razão da constatação da falta de recolhimento do FUNCEP por recolhimento menor do que aquele identificado como devido na fiscalização, com base nas declarações do próprio impugnante na GIA-ST.

Importa consignar, conforme observou o julgador monocrático, que a resposta em e-mail funcional do agente fazendário, no momento da fiscalização é genérica e não constata ser o conteúdo da mensagem o real motivo da autuação. Isso porque, em nenhum momento a fiscalização justifica o auto de infração por ter efetuado a glosa de crédito fiscal no documento anexado às fls. 121/133.

Pelo contrário, ficou consignado que as devoluções não devem ser deduzidas das operações e que deve haver o recolhimento antecipado do FUNCEP e que há um procedimento administrativo específico para que o contribuinte obtenha o ressarcimento do valor indevidamente recolhido. Veja-se às fls. 124, *litteris*:

> *PONTO 01 (não foi considerado a dedução de FUNCEP para as devoluções 2411): Por inexistência de previsão legal, o valor do FUNCEP no estado da Paraíba deve ser recolhido na sua integralidade, sem qualquer dedução, abatimento ou fruição de benefício fiscal. Para restituição dos valores referentes as devoluções, se faz necessário abertura de processo administrativo junto a esta Secretaria da Fazenda.*

Portanto, não se verifica nos autos a nulidade material suscitada pelo reclamante, uma vez que a descrição está concernente ao material probatório anexado pela fiscalização, não havendo nulidade prevista no art. 17 da Lei n. 10.094/2013.

Com base no entendimento manifestado na sentença e analisando os fundamentos de fato e de direito expostos na acusação, percebe-se que a empresa foi acusada de falta do recolhimento do FUNCEP sobre operações sujeitas ao regime de ST de bebidas, portanto, a matéria relativa ao crédito fiscal somente tangencia a acusação, já que é uma das formas existentes na legislação para que o contribuinte possa obter ressarcimento/restituição de operações desfeitas.

Importa destacar, *a priori*, em discordância com o julgador monocrático, que o crédito fiscal para fins de escriturar operação desfeita por devolução não se equipara a um benefício fiscal, portanto, embora existam diferenças da natureza jurídica do ICMS e do FUNCEP/PB, a escrituração do documento fiscal no caso de devolução deve anular os efeitos de todos os tributos cobrados na nota fiscal. Para fins dessa anulação da operação, entende-se aplicável a legislação do ICMS, por força do art. 7º da Lei nº 7.611, de 30 de junho de 2004:

> *Art. 7º Aplicam-se, no que couber, as disposições contidas nas normas tributárias vigentes, especialmente, na Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, e no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997.*

No presente caso, é relevante destacar o posicionamento da Conselheira Larissa Menezes, quando na análise do processo fez um despacho de Diligência no sentido de buscar a verdade material e verificar especificamente quais operações autuadas foram objeto de devolução de mercadorias. Nesse sentido, veja-se:

> *"Com finalidade de se buscar a verdade material dos fatos e aplicar a justiça fiscal, observando o disposto nos art. 56, parágrafo único e art. 60 da Lei nº 10.094/2013, e:*
>
> *Considerando que uma das fontes de financiamento do FUNCEP/PB decorre do acréscimo do produto da arrecadação correspondente à adição de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, incidente sobre alguns produtos*

considerados supérfluos, na forma do artigo 2º, I, da Lei nº 7.611 de 30/6/2004, abaixo reproduzido:

Art. 2º Constituem as receitas do FUNCEP/PB:

I - a parcela do produto da arrecadação correspondente ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre os produtos e serviços abaixo especificados:

a) bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana-de-açúcar;

Considerando, neste caso, que a alíquota incidirá sobre a base de cálculo do próprio ICMS nas operações com esses produtos, que poderá ser anulada através do cancelamento da Nota Fiscal que a represente, ou emissão de novo documento que anule a operação anterior;

Considerando, ainda, que o ICMS recolhido a maior, correspondente às operações ocorridas em períodos anteriores ao da apuração, deverá ser recuperado através de pedido de restituição de tributo direcionado ao Secretário de Estado da Fazenda, previsto nos artigos 121 e 122 da Lei nº 1094/2013, abaixo transcritos:

Art. 120. Além das hipóteses constantes na legislação específica de cada tributo, o contribuinte ou responsável tem direito à restituição total ou parcial do tributo, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo do tributo indevido ou maior que o devido, em face da legislação tributária aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

Art. 121. A concessão de restituição de tributo ou penalidade dependerá de requerimento ao Secretário de Estado da Fazenda, por meio da repartição preparadora do domicílio fiscal do interessado, instruído com a documentação necessária, contendo:

Venho, diante das razões postas pela autuada no recurso voluntário, remeter o processo a Repartição Preparadora para solicitar do fiscal autuante que exclua da base de cálculo as operações representadas pelas Notas Fiscais de entradas que anulem as operações de saídas autuadas, referentes ao mesmo período de apuração, conforme exemplo abaixo (...)

A sua vez, a Fiscalização cumpriu o determinado na Diligência e anexou novos documentos demonstrando o saldo de notas fiscais, cujas devoluções não foram confirmadas:

INFORMAÇÃO FISCAL
(...)
Foram identificadas as seguintes Notas Fiscais de entrada que anulam operações de saída da autuada, sob o CFOP 2411 e no mesmo período de apuração, em conformidade com os critérios estabelecidos na diligência:

(...)
3. OBSERVAÇÕES

> *Em razão das limitações dos dados relativos ao FUNCEP/PB disponibilizados por meio da OIE e da GIA-ST, o levantamento das operações objeto da diligência foi realizado com base nas informações apresentada pelo contribuinte em resposta à Notificação nº 00124134/2026 (documentos pertinentes anexos aos autos), devidamente auditadas.*

No que concerne ao entendimento manifestado na decisão monocrática, segundo o qual o FUNCEP/PB possui disciplina normativa própria, distinta daquela aplicável ao ICMS, entendo que tal premissa merece acolhimento, porquanto o adicional destinado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza encontra fundamento específico na Lei nº 7.611/2004.

Não obstante, a autonomia normativa do FUNCEP/PB não implica reconhecer a existência de base de cálculo independente daquela relativa às operações tributáveis que fundamentam sua incidência. Essa é a inteligência do art. 4º do Decreto nº 25.618, de 17 de dezembro de 2004, *in verbis:*

> ***Art. 4º*** *Relativamente ao acréscimo do ICMS, referido no art. 2º, nas operações previstas no art. 3º, será observado o seguinte:*
>
> ***I - a base para o respectivo cálculo é aquela das operações elencadas no mencionado art. 3º, exceto na hipótese do seu inciso II, quando a referida base será a mesma utilizada para o cálculo do ICMS - Substituição Tributária;***
>
> *II - sobre o valor da base de cálculo mencionado no inciso I aplica-se o percentual de 2% (dois por cento);*
>
> *III - o valor obtido na forma do inciso anterior deverá ser recolhido:*

Com efeito, nos termos do art. 2º, I, da Lei nº 7.611/2004, o adicional de dois pontos percentuais destinado ao FUNCEP/PB incide sobre determinadas operações sujeitas ao ICMS, entre as quais se incluem as saídas de bebidas alcoólicas, observadas as exceções legalmente previstas.

Nesse contexto, a ocorrência da operação tributável constitui pressuposto indispensável à exigência do adicional, de modo que o desfazimento da operação, mediante devolução regularmente comprovada das mercadorias, repercute diretamente sobre a base de cálculo que fundamentou sua cobrança, ou seja, a **base utilizada para o cálculo do ICMS - Substituição Tributária.**

Como visto, no caso dos autos, a diligência fiscal determinada pela Relatoria teve por finalidade identificar as notas fiscais de entrada que correspondessem a devoluções de mercadorias relacionadas às operações de saída objeto da autuação, observada a identidade do período de apuração.

Em cumprimento à medida, a Fiscalização identificou documentos fiscais de devolução, classificados no CFOP 2411, vinculados às operações originárias, promovendo os ajustes correspondentes no levantamento do FUNCEP/PB.

Assim, comprovado o efetivo desfazimento das operações de saída, não subsiste fundamento para exigir o adicional de dois pontos percentuais sobre bases de cálculo correspondentes a operações que foram regularmente anuladas pelos efeitos fiscais das respectivas devoluções.

Cumpre destacar que a controvérsia não diz respeito ao reconhecimento de créditos fiscais destinados à compensação de débitos do FUNCEP/PB, tampouco à concessão de restituição de valores anteriormente recolhidos, mas à própria legitimidade da exigência tributária constituída mediante lançamento de ofício.

Reitere-se que a escrituração dos valores correspondentes às devoluções representa, nessa hipótese, o procedimento contábil-fiscal destinado a refletir o desfazimento das operações originárias, não se confundindo com a concessão de benefício fiscal ou com o aproveitamento de crédito tributário autônomo.

Dessa forma, a existência de procedimento administrativo específico para restituição do FUNCEP/PB não constitui fundamento suficiente para manter cobrança de ofício incidente sobre operações cuja devolução foi regularmente comprovada, uma vez que a exigência tributária pressupõe a subsistência da correspondente base de cálculo.

Entendimento diverso implicaria admitir a cobrança do adicional sobre operações desfeitas, dissociando a exigência do FUNCEP/PB do suporte material que fundamenta sua incidência, em desacordo com a correta determinação da matéria tributável exigida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, relativamente às operações cujas devoluções não foram comprovadas mediante documentação fiscal idônea, subsistem os pressupostos da exigência tributária, impondo-se a manutenção dos respectivos valores.

Diante dessas considerações, entendo que devem ser acolhidos os resultados da diligência fiscal, com a exclusão da cobrança do FUNCEP/PB correspondente às operações de saída efetivamente desfeitas por devoluções comprovadas no mesmo período de apuração, mantendo-se a exigência quanto às demais operações, cujas devoluções não foram demonstradas pela contribuinte.

Da multa aplicada no auto de infração

Registre-se que a aplicação de multa tributária pelos Órgãos de Fiscalização é uma operação vinculada à Lei, e conforme observado, a penalidade proposta encontra previsão no art. 8º, da Lei nº 7.611/04, acrescentado pela Lei nº 9.414 de 12/7/2011 no percentual de 100%.

A Recorrente advoga o acolhimento por esse Conselho dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco.

Importa consignar que os Órgãos Julgadores estão proibidos de afastar a aplicação da lei sob a alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as matérias decididas

definitivamente em ADI ou em via incidental, quando o Senado Federal tenha suspendido a execução do ato, *ex vi*, dos art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, e na Súmula nº 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

> *Art. 55. Não de inclui na competência dos órgãos julgadores:*
>
> ***I – a declaração de inconstitucionalidade***
>
> *(...)*
>
> *Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:*
>
> *I - em ação direta de inconstitucionalidade;*
>
> ***II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspendido a execução do ato normativo.***
>
> ***SÚMULA 03*** *– A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.*

Dessarte, tendo o sujeito passivo se omitido de apurar e recolher o FUNCEP devido, a multa aplicada deve ser mantida.

Conforme os ajustes promovidos na Diligência, o novo saldo do FUNCEP devido está documentado na Tabela abaixo, reproduzida das fls. 9582/9584.

PERÍODO	FUNCEP SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AUDITADO	FUNCEP E. C. 87/15 AUDITADO	TOTAL FUNCEP AUDITADO (A)	VALOR RECOLHIDO VIA GNRE (B)	VALORES CONSIDERADOS NA DILIGÊNCIA (C)	SALDO FUNCEP DEVIDO APÓS DILIGÊNCIA (A-B-C)
2020-01	167.151,37	0,00	167.151,37	166.691,23	28,75	431,39
2020-02	224.805,17	0,00	224.805,17	224.512,89	0,00	292,28
2020-03	149.290,49	0,00	149.290,49	145.915,77	2.443,25	931,47
2020-04	125.572,07	0,00	125.572,07	121.531,07	3.981,88	59,12
2020-05	159.045,48	0,00	159.045,48	158.798,77	46,31	200,40
2020-06	121.041,99	0,00	121.041,99	120.863,01	28,68	150,30
2020-07	121.762,88	0,00	121.762,88	116.281,87	4.679,64	801,37

2020-08	196.733,56	0,00	196.733,56	190.875,39	3.085,63	2.772,54
2020-09	138.874,71	0,00	138.874,71	138.359,99	231,17	283,55
2020-10	167.812,25	0,00	167.812,25	161.870,17	2.908,93	3.033,15
2020-11	149.681,52	0,00	149.681,52	146.505,99	3.070,83	104,70
2020-12	182.920,95	0,00	182.920,95	182.719,24	0,00	201,71
2021-01	200.126,02	0,00	200.126,02	196.957,15	2.800,51	368,36
2021-02	187.072,52	0,00	187.072,52	182.309,67	4.481,13	281,72
2021-03	113.895,31	0,00	113.895,31	111.921,76	1.245,33	728,22
2021-04	74.857,42	0,00	74.857,42	72.398,45	2.104,95	354,02
2021-05	129.771,49	0,00	129.771,49	128.725,74	0,00	1.045,75
2021-06	121.939,59	0,00	121.939,59	121.849,30	342,10	0,00
2021-07	137.795,12	0,00	137.795,12	137.302,61	341,15	151,36
2021-09	81.154,69	0,00	81.154,69	77.813,93	2.882,42	458,34
2021-10	117.215,12	0,00	117.215,12	114.833,51	2.244,48	137,13
2021-11	96.917,31	0,00	96.917,31	96.043,56	755,83	117,92
2021-12	158.470,39	0,00	158.470,39	152.032,99	5.806,30	631,10
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO					43.509,27	13.535,90

Ante o exposto, superadas as preliminares,

VOTO pelo recebimento do recurso do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a decisão singular, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001889/2024-65 (fls. 02 a 04), lavrado em 30 de agosto de 2024 contra a empresa HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA., com inscrição estadual nº 16.900.750-2, condenando-a ao pagamento do crédito tributário de **R$ 27.071,80 (vinte e sete mil, setenta e um reais e oitenta centavos)**, sendo **R$ 13.535,90 (treze mil, quinhentos e trinta e cinco reais e noventa centavos)** de FUNCEP, com fundamento no art. 2º, I, da Lei nº 7.611/2004, e **R$ 13.535,90 (treze mil, quinhentos e trinta e**

cinco reais e noventa centavos) de multa por infração, com fundamento no art. 8º da Lei nº 7.611/2004.

Em tempo, **cancelo, por indevida, a quantia de R$ 86.514,92 (oitenta e seis mil, quinhentos e quatorze reais e noventa e dois centavos)**, sendo **R$ 43.257,46 (quarenta e três mil, duzentos e cinquenta e sete reais e quarenta e seis centavos)** de FUNCEP e **R$ 43.257,46 (quarenta e três mil, duzentos e cinquenta e sete reais e quarenta e seis centavos)** de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 22 de outubro de 2026.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro

ACÓRDÃO 412/2026

PROCESSO Nº 1853872024-4 - e-processo nº 2024.000405923-4
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM JOÃO PESSOA
Autuante: VINICIUS FERREIRA MIRANDA
Relator: MATHEUS ROCHA CAMPOS DE SOUZA NETO POGLIESE
Relator Voto Divergente: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINAR DE NULIDADE MATERIAL REJEITADA. ARGUIÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA SUPERADA POR DILIGÊNCIA FISCAL REALIZADA NA INSTÂNCIA RECURSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO FUNCEP EM OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (INFRAÇÃO 0465). DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO AO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. FATO GERADOR PRESUMIDO NÃO REALIZADO. RECUPERAÇÃO DO INDÉBITO PELA VIA ESCRITURAL. REMISSÃO EXPRESSA DA LEI Nº 7.611/04 ÀS NORMAS DO ICMS. DILIGÊNCIA QUE DEMONSTROU A HIGIDEZ MATERIAL DA APURAÇÃO. DENÚNCIA NÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- O FUNCEP é adicional de alíquota do ICMS, sem materialidade própria (Lei nº 7.611/04; art. 82, § 1º, do ADCT). A devolução da mercadoria pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto desfaz o fato gerador presumido que fundamentou a retenção antecipada por este, fazendo desaparecer, por reverberação, a causa da retenção do adicional, cuja restituição a Constituição assegura de forma imediata e preferencial (art. 150, § 7º).
- A recuperação escritural do valor retido, mediante lançamento das notas fiscais de devolução na apuração do substituto, corresponde à sistemática das normas do ICMS (arts. 44 e 45 da Lei nº 6.379/96; art. 72 do RICMS/PB; art. 10, § 1º, da LC nº 87/96; art. 34 da Lei nº 6.379/96; art. 392 do RICMS/PB), aplicáveis ao FUNCEP por remissão expressa do art. 7º da Lei nº 7.611/04.
- A distinção formal e arrecadatória entre ICMS e FUNCEP (Acórdão nº 026/2025) convive com a acessoriedade material do adicional (Acórdãos nºs 556/2018 e 419/2019).

Demonstrada pela diligência a conciliação das devoluções com as operações autuadas, a exigência carece de base jurídica, impondo-se a improcedência do auto de infração.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais (GEJUP) que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001889/2024-65, lavrado em 30/08/2024 (fls. 2 a 4) contra a empresa HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA., com inscrição estadual nº 16.900.750-2, exigindo o recolhimento de crédito tributário de R$ 113.586,72, sendo R$ 56.793,36 de FUNCEP (art. 2º, I, alíneas "a" e "j", Lei 7.611/04) e multa de 100% (art. 8º, Lei nº 7.611/04) de R$ 56.793,36, relativo a fatos geradores ocorridos nas competências de 01/2020 a 12/2021, em virtude da seguinte infração:

> 0465 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO FUNCEP - FUNDO DE COMBATE E ERRADICACAO DA POBREZA >> O Contribuinte Deixou De Recolher O FUNCEP - Fundo De Combate E Erradicação Da Pobreza.
> O contribuinte está sendo autuado por deixar de recolher, no todo ou em parte, o valor devido referente ao fundo de combate e erradicação da pobreza no estado da paraíba, FUNCEP/PB, por apuração, nas operações que destinem bens oriundos de outras unidades da federação para este estado, nos exercícios de 2020 e 2021, sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme demonstrativos sintéticos e analítico anexos ao processo administrativo tributário e que constituem parte integrante do presente auto de infração.

O auto de infração veio instruído com os demonstrativos analíticos de auditoria e com os documentos de instrução da lavratura (fls. 5 a 32).

Notificada em 06.09.2024 (fl. 33), a autuada apresentou impugnação em 07.10.2024 (fl. 100), que, em síntese, suscitou, em preliminar, a nulidade material da autuação por erro no enquadramento legal da infração. No mérito, sustentou a possibilidade de creditamento em escrita fiscal do FUNCEP, anteriormente recolhido por substituição tributária, na ocasião de devolução de mercadoria, em virtude da não-cumulatividade e da inocorrência do fato gerador presumido.

Sobreveio a decisão recorrida da GEJUP (fls. 9469 a 9479), proferida em 27.05.2025, que rejeitou a preliminar, pois, diversamente do alegado pela Recorrente, o auto de infração não trata de glosa de crédito fiscal, mas sim de não recolhimento do FUNCEP quando da sua ocorrência por indevida operação de creditamento.

No mérito, a GEJUP julgou procedente o lançamento na íntegra, pois entendeu-se não aplicável o regime de não-cumulatividade ao FUNCEP, bem como que a devolução das mercadorias não permite o crédito de FUNCEP por ausência de previsão legal, além de que não há campo específico nas declarações disponíveis ao contribuinte para creditamento desse fundo nas operações subsequentes. Por fim, rejeitou a alegação de caráter confiscatório da multa, ante previsão legal expressa na Lei nº 7.611/04.

Cientificada da decisão em 17.10.2025, a Recorrente interpôs recurso voluntário em 18.11.2025, pugnando pela reforma integral do julgado. Em preliminar, renova a arguição de nulidade material do auto de infração, em razão da ausência de subsunção da descrição fática e legal com a situação de piso que ensejou a autuação.

No mérito, em síntese, a Recorrente requer a improcedência total do auto de infração, pois todos os débitos detalhados na autuação fiscal se referem a devoluções devidamente documentadas por meio da emissão de NF de devolução pelo contribuinte substituído, de modo que, por possuir a mesma base tributária do ICMS, o FUNCEP segue o mesmo regime creditório que a autoriza a se creditar em virtude das devoluções. Ademais, argumenta que o cancelamento das operações de venda, ocasionado pela devolução das mercadorias, implica na não ocorrência do fato gerador presumido. Por fim, pleiteia o cancelamento da multa aplicada.

Seguindo o trâmite processual, foram os autos remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, cuja relatoria anterior, em 28.04.2026, converteu o feito em diligência, com fundamento na justiça fiscal e na verdade material dos fatos (art. 60 da Lei nº 10.094/2013), para determinar à Repartição Preparadora a exclusão da base de cálculo as operações representadas pelas NF de entradas que anulam as operações de saídas autuadas, referentes ao mesmo período de apuração, sendo exigida informação do valor de crédito tributário remanescente (fls. 9582 a 9584).

Em resposta, a Repartição Preparadora apresentou (fls. 9585 a 9590) o novo saldo devido do FUNCEP (R$ 14.070,72), com as seguintes observações: (i) que a diligência foi realizada com base nos documentos apresentados pela Recorrente, em razão das limitações de dados no OIE e na GIA-ST; (ii) as notas fiscais selecionadas para a diligência seguiam o parâmetro estabelecido no requerimento; (iv) que a fiscalização entende inaplicável o mecanismo de compensação de créditos e débitos do ICMS para o FUNCEP.

Intimada a manifestar-se da informação fiscal apresentada pela Repartição Preparadora, a Recorrente requereu (fls. 9601 a 9610): (i) a reapreciação da diligência para reduzir o saldo devedor com base em 114 NF-e não consideradas, ou a justificativa da fiscalização pela exclusão da apuração destas; (ii) o reconhecimento de que eventual descasamento entre a data de emissão e o período de lançamento da NF de entrada, por si só, não autoriza a glosa do crédito do FUNCEP, somente podendo representar mera descumprimento de obrigação acessória; (iii) o recalculo do saldo devedor de FUNCEP e da multa correspondente pelas informações demonstradas.

Após, foram os autos distribuídos a esta relatoria para julgamento.

É o relatório.

V O T O

Antes de adentrar ao mérito, aprecio a preliminar suscitada pela Recorrente.

A Recorrente alega a nulidade material da peça acusatória por defeito do enquadramento legal da infração sobre a situação fática. Aduz que a descrição e o enquadramento não guardariam subsunção com a realidade apurada, pois o auto trataria como "falta de recolhimento" aquilo que constituiria exercício de compensação decorrente de devoluções documentadas.

A preliminar não prospera. A descrição da conduta é fática e verdadeira. O contribuinte deixou de recolher o FUNCEP nos períodos indicados porque abateu, na apuração, valores relativos a devoluções, e vem acompanhada dos demonstrativos analíticos que individualizam operações, documentos e valores, permitindo o pleno exercício da defesa (arts. 14, 16 e 17 da Lei nº 10.094/2013; art. 142 do CTN).

O desacerto que a Recorrente aponta não reside na descrição, mas na qualificação jurídica da conduta descrita, isto é, saber se o abatimento praticado era lícito, o que constitui o próprio mérito da causa, adiante examinado. Rejeito a preliminar

Quanto à segunda arguição de nulidade relativa ao cerceamento de defesa pela falta de apreciação, na primeira instância, do pedido de conversão do julgamento em diligência, tal encontra-se superada em virtude da realização da diligência fiscal, determinada e realizada nesta instância recursal (fls. 9582/9590), com exame do acervo documental apresentado pela Recorrente, de modo que eventual omissão da decisão singular restou sanada, sem prejuízo remanescente ao contraditório Prejudicada, no ponto, a alegação.

Superadas as matérias preliminares, prossigo à análise do mérito propriamente dito.

A controvérsia se relaciona com a licitude ou não da conduta adotada pela Recorrente que, na condição de substituta tributária, reteve e recolheu antecipadamente o FUNCEP incidente sobre vendas destinadas a contribuintes substituídos situados neste Estado, mas que, parte dessas vendas, não se realizou e houve a devolução das mercadorias pelos substituídos, o que ensejou a não concretização do fato gerador presumido, vindo a Recorrente a abater os valores correspondentes do adicional devido em operações subsequentes. Discute-se se esse abatimento era ilícito.

As operações da Recorrente sujeitam-se ao regime disciplinado pelo Decreto Estadual nº 38.378, de 13 de junho de 2018, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável. Referido regime de responsabilidade tributária determina a retenção antecipada, pelo substituto, do ICMS-ST e, com ele, do adicional destinado ao FUNCEP, no caso da operação se relacionar com algum dos produtos que estão sujeitos à incidência desse adicional.

No regime de substituição tributária "para frente", o substituto retém e recolhe antecipadamente o imposto devido em toda a cadeia, com apoio em um fato gerador presumido (art. 150, § 7º, da CF). A técnica repousa, portanto, sobre a presunção de que a operação subsequente ocorrerá. Por isso mesmo, a Constituição assegura, no próprio dispositivo que autoriza a antecipação do recolhimento da exação, a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

No que se refere ao FUNCEP, este constitui-se em um adicional de alíquota do ICMS, instituído pela Lei nº 7.611/04 e regulamentado pelo Decreto Estadual nº 25.618, de 17 de dezembro de 2004, o qual incide sobre a mesma base de cálculo do ICMS, é apurado no mesmo lançamento e, nas operações sujeitas à substituição tributária, é retido e recolhido pelo substituto juntamente com o ICMS-ST, sendo um acessório inseparável.

No contexto da substituição tributária, a devolução de mercadorias, pela não realização da operação subsequente pelo contribuinte substituído, desconstitui o fato gerador presumido, de modo que desaparece a causa jurídica da retenção feita pelo contribuinte substituto do ICMS-ST e do FUNCEP. Nessa hipótese, surge o pressuposto constitucional que assegura ao contribuinte substituto a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Ocorre que a legislação do FUNCEP não prevê dispositivos que regulamentem a forma de restituição de FUNCEP pela via da escrita fiscal, como realizado pela Recorrente, quando se deparou com a hipótese da não realização do fato gerador presumido. Por outro lado, tampouco há previsão expressa de como o contribuinte deve agir para obter o valor recolhido que não possui mais causa jurídica.

Todavia, observa-se que o art. 7º da Lei nº 7.611/04 dispõe que se aplica ao FUNCEP, "no que couber", as normas do ICMS, o que constitui um permisso normativo para aplicação de dispositivos que regulamentam a restituição do indébito da substituição tributária do ICMS ao FUNCEP, pois o adicional é retido pela mesma sistemática, sobre a mesma base e no mesmo documento do ICMS-ST.

A aplicação das normas do ICMS ao FUNCEP não infringe a jurisprudência consolidada deste Conselho no sentido de que ICMS e FUNCEP possuem natureza e regime jurídico distintos, com códigos de receita próprios,

destinação específica, campos e guias de recolhimento separados, de sorte que o pagamento de um não quita o outro (Acórdão nº 026/2025, Segunda Câmara).

Entendo que essa distinção é de ordem formal e arrecadatória, de modo que também convive, na mesma jurisprudência, o reconhecimento da acessoriedade material do adicional. No Acórdão nº 556/2018, assentou-se que o FUNCEP tem sua gênese no mesmo fato gerador do imposto estadual, bem como que nos Acórdãos nº 419/2019 e 159/2026, este Conselho reconheceu que o adicional do imposto segue a mesma sorte deste (princípio da gravitação jurídica), inclusive para fins de anulação da exigência conexa.

Registre-se, por oportuno, que a própria decisão recorrida reconheceu a aplicabilidade da sistemática de restituição do ICMS-ST ao FUNCEP, ao consignar que, nos casos em que não ocorre o fato gerador presumido, "*o contribuinte deve requerer a restituição do imposto pago antecipadamente, conforme art. 392 do RICMS/PB*", e que *"a mesma sistemática deve ser adotada para o FUNCEP*".

Ademais, os julgados invocados pela decisão recorrida (Acórdãos nºs 067/2017, 093/2017, 027/2015 e 0461/2022) não alcançam a hipótese em testilha. Todos versam a impossibilidade de estender ao FUNCEP benefícios fiscais do ICMS-Comunicação, relativos a reduções de base de cálculo condicionadas. Observa-se, portanto, que se trata de matéria estranha a esta lide, que versa sobre a técnica de restituição de indébito eleita pelo contribuinte sujeito a substituição tributária, e não de fruição de benefício.

Desse modo, os dois planos – material e formal – não se contradizem. Tanto que, por serem formalmente distintos, a Lei nº 7.611/04 previu o art. 7º que autoriza a incidência, "no que couber", das normas do ICMS ao FUNCEP. Assim, é de se recolher que, sendo materialmente acessório ao ICMS, a inocorrência do fato gerador presumido do imposto desfaz, por arrastamento, a causa da retenção do adicional.

Nesse ponto, importante destacar que, além da previsão constitucional, as normas tributárias do ICMS estabelecem que o ressarcimento do indébito da substituição tributária em razão da devolução realizada pelo substituído se faz mediante nota fiscal de devolução, a qual é submetida a lançamento subsequente pelo contribuinte em sua escrituração fiscal como um evento de entrada (arts. 44 e 45 da Lei nº 6.379/96; art. 72 do RICMS/PB).

Inclusive, no regime vigente à época dos fatos, a GIA-ST, que o sujeito passivo por substituição entregava a este Estado (art. 262, VI, e Anexo 101 do RICMS/PB – revogados), contemplava campo próprio destinado ao crédito do ICMS retido em razão de devoluções de mercadorias, conforme previsto no campo 14 do leiaute do arquivo da GIA-ST, previsto no Anexo 101 do RICMS/PB, já revogado.

E o regime superveniente, em vigor, possui disposições no mesmo sentido quanto ao lançamento de eventos de devolução de mercadoria. O Decreto

Estadual nº 47.732, de 23 de dezembro de 2025, que determinou a substituição das declarações da GIA-ST pela EFD/Operações Interestaduais a partir de janeiro de 2026, permite que se utilize o leiaute nacional de apuração do ICMS-ST na escrituração fiscal no campo específico "valor do total do ICMS-ST de devolução de mercadorias", conforme campo previsto no Registro E210.

Outrossim, é de ressaltar a Nota Técnica EFD nº 001/2026, produzida pelo Núcleo de Declarações da SEFAZ/PB após a promulgação do referido ato normativo infralegal, que, embora trate da forma de escrituração de nota fiscal de devolução de mercadoria efetuada por consumidor final, instrui o contribuinte a "*informar o valor total de eventual crédito do FUNCEP destacado no documento fiscal de entrada (em devoluções)*", no campo "VL_TOT_CRED_FCP" do Registro E310, que se encontra na mesma linha da apuração do ICMS-ST, que também reserva campo específico ao valor do imposto retido relativo a devoluções (VL_DEVOL_ST, Registro E210).

A despeito de o Decreto Estadual 47.732/2025 ter sido editado após os fatos geradores em questão, esse ato normativo, em conjunto com a Nota Técnica da SEFAZ, revela que a Administração admite a possibilidade de ressarcimento do FUNCEP a partir do lançamento próprio na apuração do contribuinte substituto. Tal foi a conduta da Recorrente que a presente autuação é objeto.

Submeter a Recorrente ao procedimento da restituição previsto no art. 392 do RICMS/PB, como pretendeu a GEJUP, significa assumir que a Recorrente ostenta a posição de contribuinte substituído na cadeia tributária. Isso porque a norma referida trata da legitimação do substituído para requerer o ressarcimento na hipótese de ele suportar o encargo econômico da retenção, já que lhe foi repassado no preço de aquisição (art. 166 do CTN). Ou seja, o art. 392 do RICMS/PB trata de hipótese em que o fato gerador presumido não se realizou na ponta do substituído (perecimento da mercadoria, por exemplo).

Na hipótese de devolução de mercadorias pelo contribuinte substituído, o encargo financeiro passa a ser somente do contribuinte substituto, pois, como não houve pagamento das mercadorias nem transferência do ônus de ICMS-ST e do FUNCEP ao substituído, desembolsou recursos para realizar antecipação de tributo sobre fato gerador presumido não realizado. Logo, deve ser assegurado a restituição da quantia a quem efetivamente pagou. Esta é exatamente a conjuntura destes autos.

Não obstante, ainda que se entenda aplicável o art. 392 do RICMS/PB, sucede que a via escritural é precisamente a que o Regulamento invocado consagra. Deferido o pedido, o lançamento se faz no "Registro de Apuração" (art. 392, § 1º, RICMS/PB). Ou, silente a administração por noventa dias, o creditamento direto é autorizado (art. 392, § 2º, RICMS/PB).

Diante dessas considerações, convém, ainda, desfazer a premissa adotada no julgamento de primeira instância que rejeitou as alegações da Recorrente ao

consignar que o auto de infração não tratava de utilização de crédito indevido, mas sim de falta de recolhimento, de modo que a Recorrente não podia sustentar a aplicação do regime da não cumulatividade do ICMS ao FUNCEP.

No caso em testilha, não estamos diante de utilização pela Recorrente de suposto crédito estrutural de FUNCEP, que seria oriundo de uma etapa anterior na cadeia de circulação do mesmo bem (que representa a própria técnica da não cumulatividade aplicável ao ICMS), e sim um indébito da substituição tributária, consistente no valor retido por fato gerador presumido que não se realizou, o qual foi aproveitado na apuração da escrita fiscal da Recorrente como simples modo de restituição.

É incontroverso que o adicional de FUNCEP, em si, é exigido em cada operação por ele alcançada sem gerar crédito para a etapa subsequente, e sua cobrança independe de haver tributação na etapa anterior ou na posterior. Não se questiona que o FUNCEP é devido mesmo que haja incidência cumulativa nas operações anteriores e subsequentes. Tampouco pretende a Recorrente adotar instrumentos de benefício fiscal do ICMS ao FUNCEP.

Em realidade, o cerne da questão está em verificar se era possível à Recorrente restituir os valores de FUNCEP relativos ao indébito da substituição tributária mediante compensação com o FUNCEP devido em fatos geradores subsequentes, na forma de lançamentos realizados na sua escrituração fiscal.

Sob o manto do princípio da verdade material e da justiça fiscal, o resultado da diligência fiscal, por despacho deste Conselho, demonstrou que o método eleito pela Recorrente não gerou recolhimento a menor nem falta de recolhimento do adicional pelo contribuinte. Conciliando as notas fiscais de entrada e saídas, apresentadas pela Recorrente, a Repartição Preparadora reportou que somente o valor de R$ 14.070,72 se mostraria devido. Desse fato, permite-se concluir a higidez material da restituição operacionalizada pela Recorrente, uma vez que houve uma redução de aproximadamente 75% do valor que seria devido de FUNCEP.

E quanto ao valor residual, a Recorrente apresentou defesa (fls. 9601 a 9610), alegando que a fiscalização deixara de considerar, sem justificativa, um total de 147 produtos que atendem integralmente aos critérios objetivos fixados no despacho de diligência, bem como que excluiu outros 513 itens, no valor de R$ 5.758,74, por suposta divergência entre a data de emissão da NF-e de devolução e o período de sua escrituração.

Tais circunstâncias não possuem o condão de desconstituir o direito material à restituição, mas somente representariam um possível descumprimento de obrigação acessória. Ademais, registre-se que a escrituração dessas devoluções no Registro C100 da EFD da Recorrente, conforme demonstra os autos, cumpre o dever de registro da totalidade das operações submetidas ao ICMS, na forma do Decreto Estadual nº 30.478/2009.

Desse modo, observa-se que a autuação carece de fundamentação jurídica, pois ela penaliza como infração de não recolhimento de FUNCEP o exercício de um direito constitucionalmente assegurado, qual seja, a restituição de indébito da substituição tributária do contribuinte substituto, ao manter a exigência do adicional sobre operações cujo fato gerador presumido não se realizou e cobrar a exação sobre as operações em que a Recorrente abateu o valor do adicional com os valores restituídos.

Em arremate, não deve subsistir o auto de infração, pelas seguintes razões:

a) O fato gerador do FUNCEP não se concretizou nas operações objeto de devolução (art. 150, § 7º, da CF), de modo que não há fundamento jurídico que impeça a restituição do indébito da substituição tributária pela Recorrente;

b) a compensação escritural praticada pela Recorrente corresponde à recuperação do valor da retenção tributária cuja causa desapareceu, com lastro na regra geral de registro da nota fiscal de entrada com destaque da exação (arts. 44 e 45 da Lei nº 6.379/96; art. 72 do RICMS/PB), em linha com o procedimento adotado para a restituição do ICMS retido na escrituração, sendo este aplicável supletivamente ao FUNCEP (art. 7º da Lei nº 7.611/04).

Fica prejudicado o exame do pedido de cancelamento das multas, bem como do requerimento formulado pela Recorrente para realização de nova diligência fiscal às fls. 9601/9610, ante a conclusão pela improcedência integral deste auto de infração.

Ante o exposto, superadas as preliminares,

VOTO pelo recebimento do recurso do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, para reformar a decisão singular, e julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001889/2024-65 (fls. 02 a 04), lavrado em 30 de agosto de 2024 contra a empresa HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA., com inscrição estadual nº 16.900.750-2, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 27 de agosto de 2026.

Matheus Rocha Campos de Souza Neto Pogliese
Conselheiro Relator