



- **RIO GRANDE DO NORTE**

- SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
- CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

- PROCESSO Nº 0276/2012-CRF
PAT Nº 0875/2011-1ª URT
RECORRENTE NORSÁ REFRIGERANTES LTDA
ADVOGADO ALEXANDRE DE ARAUJO ALBUQUERQUE
RECORRIDA SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECURSO VOLUNTÁRIO
RELATOR CONS. DAVIS COELHO EUDES DA COSTA

- **RELATÓRIO**

- Consta que contra a *Recorrente*, acima qualificada, foi lavrado o auto de infração nº 0875-1ª URT em 09 de dezembro de 2011, denunciado a utilização de crédito indevido de ICMS em destacado em notas fiscais de aquisição de combustível líquido e gasosos, utilizados em veículos e em empilhadeiras. Valores lançados no registro de entradas no código fiscal 1.101 e apurados normalmente reduzindo assim o montante de ICMS normal recolhido pelo diligenciado, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009, acrescentando-se que o Regime Especial concedido através do Parecer nº 2.461/2002-CAT fora revogado pelo Decreto nº16.683/2003, publicado no DOE nº10.403 de 04 de janeiro de 2003, nos termos do art. 831 e 832 do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13 de novembro de 1997; infringindo assim o art. 150, inciso III c/c art. 108 e art. 113, inciso IV, alínea “b” todos do mesmo RICMS, sujeitando à penalidade proposta no art. 340, inciso II, alínea “a” do mesmo regulamento, gerando um débito de ICMS de R\$ 226.609,45 e Multa de R\$ 339.913,86, perfazendo um crédito tributário de R\$ 566.523,31 – em valores originais.

- Consta nos autos DETALHAMENTO DA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS INDEVIDOS DE ICMS do exercício de 2006 a janeiro de 2010.
- Consta nos autos RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO da diligência fiscal oferecido pelo autuante, fls.33/34.
- Consta nos autos CÓPIAS de notas fiscais e cópias de livros fiscais, além de outros papéis de trabalho utilizados pelo autuante.
- Consta nos autos INTIMAÇÃO da autuação cientificada em 09 de dezembro de 2011 (fls.).
- Consta nos autos IMPUGNAÇÃO (fls. 41 a 58) interposta contra autuação em 10 de janeiro de 2012, que em apertada síntese aduz: *Que o Parecer nº 2461/2002 – CAT não foi revogado pelo Decreto nº 16.683/03, pois ele é "meramente interpretativo de um direito pré-existente (RICMS/RN, art. 109, I, "d"), com força de norma (CTN, art. 100), não se tratando dos art. 831 e 832"; Que somente um novo parecer poderia revogar o parecer em questão, devendo vir devidamente fundamentado, tendo, aquele, efeitos ex nunc, conforme art. 146 CTN; Que operou-se a decadência do lançamento do crédito tributário, no que se refere aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2006; Que de acordo com o princípio da não cumulatividade, tem direito ao aproveitamento do crédito decorrente do ICMS pago pela aquisição de combustíveis no transporte de cargas; Que segundo a Decisão Normativa CAT 001/2001, do Estado de São Paulo, é possível se creditar do combustível utilizado no transporte de mercadorias; Que considera a multa aplicada (150%) como confiscatória, o fisco esquece que o escopo da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte; Que invoca o princípio do in dubio pro contribuinte.* Diante do exposto, requer a nulidade do Auto de Infração quanto à cobrança dos débitos fiscais de janeiro a novembro de 2006, ainda a improcedência do Auto em sua integralidade, cancelando todos os

débitos tributários ora reclamados ou a diminuição da multa aplicada.

- Consta nos autos CONTESTAÇÃO (fls. 84 a 85) contrarrazoando a impugnação, interposta, que resumidamente diz: *Que o motivo da lavratura do Auto de Infração foi a inobservância ao determinado no Decreto 16.683 de 03/01/2003 que em seus artigos 1º e 2º revogou os Regimes Especiais concedidos mediante celebração de Parecer conjugado com o Termo de Acordo, e exigia que os mesmos fossem submetidos novamente a apreciação da SET, por meio da CAT até 20 de janeiro de 2003 para efeito de reavaliação; Que o CTN em seu art. 173, I, estabelece o tempo que a Fazenda Pública tem para constituir o crédito tributário, não deixando qualquer dúvida quanto à tempestividade da cobrança imposta do ICMS, referente ao período de janeiro a novembro de 2006;* Por fim, reitera o já proposto no Auto de Infração em debate, acreditando que o órgão julgador da SET reafirmará ao contribuinte a obrigatoriedade dos recolhimentos propostos, de acordo com as normas estabelecidas no RPAT.
- Consta nos autos TERMOS DE ANTECEDENTES FISCAIS dando conta que a *Recorrente* não é reincidente (fls. 39).
- Consta nos autos DECISÃO nº 133/2012- COJUP (fls. 87 a 106) exarada em 16 de julho de 2012, que em síntese decide: *Que, embora a autuada alegue que o Parecer não fez menção a tais artigos, de fato os artigos 831 e 832 se aplicam a todo e qualquer regime que autorize formas diferenciadas de apuração do imposto, como afirmou o ilustre autuante, conclusão a que se chega, procedendo-se à simples leitura dos dispositivos apontados. Que o Decreto nº 16.683/2003 revogou todas as formas de regime especial de recolhimento de ICMS, inclusive a autorização da CAT à empresa autuada de creditar-se da aquisição de combustíveis, é ilícito qualquer creditamento de ICMS após a vigência do decreto, a não ser que o contribuinte submetesse sua autorização a processo de reavaliação na Secretaria de Estado da Tributação – SET, e tal providência não fora tomada. Que a afirmação da defesa que o Parecer da CAT não poderia ser revogado por um decreto, mas apenas pela*

emissão de um novo parecer não é plausível, pois Decreto é todo ato ou resolução emanada de um órgão do Poder Público competente, com força obrigatória, destinado a assegurar ou promover a boa ordem política, social, jurídica, administrativa, ou a reconhecer, proclamar e atribuir um direito, estabelecido em lei, enquanto que Parecer é uma opinião fundamentada sobre determinado assunto, dada por especialista, que não possui caráter vinculativo. Que menos razoável, ainda, é a pretensão da defesa de querer emprestar ao malsinado parecer status de norma interpretativa. Ora, como se trata de Administração Pública, qualquer norma interpretativa há que atender e abranger todos aqueles que se encontram na mesma situação, portanto deve ser um ato fundamentado e publicado na imprensa oficial para que produza seus efeitos, independentemente das pessoas atingidas ou alcançadas por ele. Fato que efetivamente não ocorreu com o parecer suscitado pela defesa. Que dessa forma, é inegável que na hierarquia das normas, o decreto é superior a qualquer parecer dado por autoridade administrativa, que na verdade, nem ao menos se configura como norma. Que no caso em tela, o regime especial de tributação utilizado pela autuada, além de não previsto em lei, já havia sido revogado – assim como todos os outros regimes especiais de tributação – pelo Decreto nº 16.683/2003. Em verdade, na Lei 6.968/96, recepcionando dispositivo de igual teor emanado da Lei Complementar 97/96, há previsão para aproveitamento de crédito nas aquisições de bens de consumo, entretanto, apenas, a partir de 1º de janeiro de 2021, segundo o art. 73. É de relevo grifar que se trata de atividade comercial, onde os referidos combustíveis seriam utilizados nos veículos transportadores, componentes da frota da ora impugnante. Tais combustíveis se revelam, portanto, como mero material de consumo. Que, quanto à aspiração da defesa em ver declarado o perecimento do direito de lançar do Estado, penso que não pode prosperar, eis que se trata da apuração de ato omissivo do

contribuinte, vale dizer não houve a antecipação do pagamento de que cuida o artigo 150 do CTN, o que enseja o lançamento de ofício de que cuida o artigo 149 do Código. Com razão o ilustre autor do feito, pois não há que se falar em homologação de fatos omitidos, seria a homologação no vazio, do inexistente, fenômenos totalmente inimagináveis. Omitida a antecipação do imposto apurado na forma da Lei, surge a obrigação, por imperativo legal, do lançamento de ofício direto, cujo lustro decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato imponível, a teor do inciso I do art. 173, do CTN, conforme reiteradas decisões dos tribunais superiores e do egrégio CRF. Que a multa não é confiscatória e possui natureza distinta de tributo.. Que quanto à invocação do princípio do in dúbio pro contribuinte, não vejo como aplicá-lo ao caso, tendo em vista que não há qualquer dúvida de que a infração foi efetivamente cometida pela autuada, e resta bastante esclarecido que a autuada não faz jus ao creditamento de ICMS nas aquisições de combustíveis, pelos motivos acima postos. Ao final julga PROCEDENTE a ação fiscal tal com proposta na inicial.

- Consta nos autos TERMO DE CIÊNCIA E INTIMAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA de 10 de agosto de 2012 (fls. 112).
- Consta nos autos RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 114 a 134) interposto em 10 de setembro de 2012 que em síntese recorre contra a decisão singular, dizendo: *Que reitera os argumentos apresentados na impugnação. Que o Parecer nº 2.461/2002-CAT não foi revogado pelo Decreto nº16.683/2003 por ser ele interpretativo e somente outro parecer poderia revoga-lo. Que o a utilização de créditos fiscais não se alicerçou em produtos de uso e consumo, mas de insumos (combustíveis – óleo diesel e gás natural) utilizados na atividade da Recorrente de transporte das suas mercadorias, em veículo próprio, consoante permitido pelo art. 109, inciso I, alínea “d” do RICMS/RN. Que reitera o clamor pelo reconhecimento da Decadência para o exercício de 2006 nos moldes do art. 150, §4º do CTN, tendo havido*

homologação tácita nos termos da legislação de regência. Que mesmo pela regra do art. 173, I do CTN a ciência válida teria ocorrida em 09/12/2011. Que é defeso ao Fisco realizar procedimento fiscal a respeito de créditos tributária já homologados nos termos do §4º do art. 150 CTN. Que o creditamento sobre combustível utilizado no transporte de mercadorias próprias da Recorrente (LC 87/96, art. 13, §1º, II, b) é igualmente permitido por força do disposto do art. 155, II e §2º, inciso I da CF/88, corolário ao princípio da não-cumulatividade. Que o crédito restando alguma dúvida quanto à utilização dos combustíveis na prestação de serviço de transporte realizado, a Recorrente requer desde já a realização de perícia e/ou diligência. Que outros Estados vêm garantindo o crédito decorrente dos insumos empregados na atividade do estabelecimento e que do contrário seria afrontar o princípio constitucional da não-cumulatividade. Que a multa aplicada é confiscatória. Que reitera a aplicação do princípio IN DUBIO POR CONTRIBUINTE com base no art. 112 do CTN. Ao final requer, preliminarmente, a nulidade do auto de infração quanto à cobrança dos débitos fiscais de janeiro a dezembro de 2006 com base na decadência garantida pelo art. 150, §4º do CTN. Requer ainda a improcedência do feito no remanescente.

- Consta nos autos DESPACHO exarado pelo ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado opinando por oferecer Parecer Oral quando da Sessão de Julgamento do presente feito, nos termos do art. 3º da Lei 4.136/72 (fls. 216).

É o que importa relatar.

Sala do Cons. Danilo G. Santos, Natal RN, 29 de Janeiro de 2013.

Davis Coelho Eudes da Costa
Relator

V O T O

- Consta que contra a *Recorrente*, acima qualificada, foi lavrado o auto de infração nº0875/1ª URT em 09 de dezembro de 2011, denunciado a utilização de crédito indevido de ICMS em sua escrita fiscal referente a combustível, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009, acrescentando-se que o Regime Especial concedido através do Parecer nº 2.461/2002-CAT fora revogado pelo Decreto nº 16.683/2003, publicado no DOE nº10.403 de 04 de janeiro de 2003, nos termos do art. 831 e 832 do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13 de novembro de 1997; infringindo assim o art. 150, inciso III c/c art. 108 e art. 113, inciso IV, alínea “b” todos do mesmo RICMS, sujeitando à penalidade proposta no art. 340, inciso II, alínea “a” do mesmo regulamento, gerando um débito de ICMS de R\$ 226.609,45 e Multa de R\$ 339.913,86, perfazendo um crédito tributário de R\$ 566.523,31 – em valores originais.
- Quanto às preliminares arguidas em Grau Singular, entendo que as mesmas foram formalmente enfrentadas pelo Juízo Monocrático, e desta forma entendo que inexistente qualquer nulidade processual, albergada no art. 20 do RPA/T/RN, dando por saneado e sem vícios o presente processo.
- Em relação à tese decadencial reiterada em sede recursal, alio-me parcialmente ao entendimento daquele Ilustre Julgador, tão bem fundamentado na decisão de fls. 87 e seguintes, quando afastando a aplicação do art. 150, §4º do CTN (não só pela inexistência de pagamento antecipado de imposto pretendido, mas pela inocorrência de sua homologação tácita), corretamente aponta a contagem do lustro decadencial segundo no art. 173, I do mesmo Código Tributário Nacional, e nesse mesmo sentido, reconheço como válida a intimação carreada aos autos às fls. 01, e adoto a data de 09 de dezembro de 2011 como marco de análise daquele lustro decadencial. Por conseguinte, dou razão também parcial à *Recorrente* nesse tema, e reconheço tão somente como pretensão válida aquela referente aos fatos geradores a partir do ano de 2006, doravante declarando extinto direito de lançar os créditos tributários de

janeiro a dezembro de 2006, nos moldes do art. 156, V do CTN, em consonância aos julgados desta corte de tributos fiscais, especialmente ao Acórdão 260/12, da lavra do ilustre conselheiro Emanuel Marcus de Brito Rocha.

- Também restam igualmente exauridas as teses do mérito, ao que desde já entendo ser procedente a denúncia inicial, no seguinte:
 - O Parecer nº 2.461/2002-CAT foi revogado pelo Decreto Estadual nº 16.683/2003, e o regime especial inicialmente concedido à *Recorrente*, isso como favor fiscal, precário, provisório, passível de revisão a qualquer tempo, não possui o condão de sobrepor-se à norma revogadora, hierarquicamente superior. Aliás, assim ficou elucidado pelo juízo monocrático, senão vejamos:

“Decreto é todo ato ou resolução emanada de um órgão do Poder Público competente, com força obrigatória, destinado a assegurar ou promover a boa ordem política, social, jurídica, administrativa, ou a reconhecer, proclamar e atribuir um direito, estabelecido em lei.

*O Parecer é uma opinião fundamentada sobre determinado assunto, dada por especialista, **que não possui caráter vinculativo.***

...

*Dessa forma, **é inegável que na hierarquia das normas, o decreto é superior a qualquer parecer dado por autoridade administrativa, que na verdade nem ao menos se configura como norma.***

*No caso em tela, o regime especial de tributação utilizado pela atuada, além de não previsto em lei, já havia sido revogado – assim como todos os outros regimes especiais de tributação – pelo Decreto 16.683/2003”. **(grifo nosso)***

- Indubitavelmente, os créditos fiscais utilizados pela *Recorrente* referem-se às mercadorias destinadas ao seu uso e consumo (combustível de seus veículos), inconfundíveis com insumos (*matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de*

propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado), configurando-se assim a sua **utilização indevida**, como denunciada na inicial, e ratificado pelo Julgador Singular. Nesse tema, também aponto que a previsão da Lei 6.968/96 (Lei instituidora do ICMS no âmbito do RN com base na Lei Complementar 87/96 – Lei Kandir) posterga para 1º de janeiro de 2021 o creditamento engendrado irregularmente, senão vejamos:

Art. 73. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 1997, revogadas as disposições em contrário, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2021, quanto ao crédito fiscal relativo à entrada dos bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. (grifo nosso).

- De sorte que, inexistindo dúvida sobre o tema fulcral da denúncia, entendo como desnecessária a perícia requerida em sede recursal com base no art. 45 do RPA/RN, e ainda afastado por completo a aplicação do preceito in dubio pro contribuinte nos moldes art. 112 do CTN, como pleiteada pela *Recorrente*.
- Outrossim, pela própria natureza do creditamento indevido, e pela estrita precisão normativa, certifico que inexistente qualquer afronta ao princípio da “não -cumulatividade” como aventado pela *Recorrente*. Como são de naturezas distintas a origem do crédito fiscal (consumo e não insumo para geração de venda), também são distintas suas aplicações no débito fiscal (venda tributável), sendo inaceitável o encontro de tais rubricas na conta gráfica do ICMS, conforme miríades decisões deste conselho de tributos fiscais.
- Finalmente, em nada cabe acrescentar a decisão do Julgador de Primeira Instância, que enfrentando a tese de que a multa proposta na inicial

seria confiscatória, a esvazia completamente. Ora, multa e tributos são inconfundíveis pela própria conceituação autêntica do art. 3º do CTN, e a sanção pecuniária, prevista em lei, nada mais se presta ao Estado de Direito a não ser prevenir e alertar o infrator de que conduta ilícita exigirá reprimenda forte, desencorajando sua prática. Ressalto também que o teor punitivo nos moldes propostos na exordial está perfeitamente proporcional e válido, não chegando a 0,5% sobre o montante das saídas no período de 2006 a 2009.

- Do exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO em conhecer e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, reformando a Decisão Singular, julgando o auto de infração procedente em parte, reconhecendo como extinta a pretensão de lançar o crédito tributário relativo, tão somente em relação ao exercício de 2006, por efeitos da Decadência, nos moldes do art. 156, V do CTN.

É como voto.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 29 de Janeiro de 2013.

Davis Coelho Eudes da Costa
Relator



- **RIO GRANDE DO NORTE**
- **SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO**
- **CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº	0276/2012-CRF
PAT Nº	0875/2011-1ª URT
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES LTDA
ADVOGADO	ALEXANDRE DE ARAUJO ALBUQUERQUE
RECORRIDA	SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RELATOR	CONS. DAVIS COELHO EUDES DA COSTA

ACÓRDÃO Nº 014/2013

EMENTA – ICMS – UTILIZAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS ORIUNDOS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO. PRELIMINARES PARCIALMENTE ACATADAS: Decadência reconhecida para o exercício de 2006: Dicção do art. 150, §4º c/c art. 156, V todos do CTN. Perícia desnecessária diante dos elementos probantes. Dicção do art. 45 do RPAT/RN. Multa não confiscatória e proporcional ao faturamento do período. Dicção do art. 3º do CTN. Princípio da não cumulatividade respeitado. Dicção do art. 73 da Lei 6.968/96. Benefício fiscal, não condicionado, por Termo de Acordo reputa-se revogado por Decreto Estadual. Princípio da Hierarquia das normas. Dicção do art. 831 e 832 do RICMS/RN. **MÉRITO:** Mercadorias destinadas a consumo não se confundem com insumos. Defesa não consegue evidenciar a participação das referidas mercadorias (combustíveis) que fundamentaram o crédito fiscal almejado no efetivo processo produtivo para viabilidade da compensação na conta gráfica. Creditamento reputa-se indevido. **RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. REFORMA DA DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário, reformando a Decisão Singular, julgando o auto de infração procedente em parte, reconhecendo como extinta a pretensão de lançar do crédito tributário, tão somente, em relação ao exercício de 2006, por efeitos da Decadência, nos moldes do art. 156, V do CTN.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 29 de Janeiro de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva
Presidente

Davis Coelho Eudes da Costa
Relator