



**RIO GRANDE DO NORTE
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO nº : 3679/08/01/2010-7.

NÚMERO DE ORDEM: 0242/2012-CRF.

PAT Nº: 0183/2010- 1ª URT.

RECORRENTE : COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV.

ADVOGADO: RODRIGO AYRES DE MORAIS E OUTROS.

RECORRIDO: SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO.

RELATOR : CONS. WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA.

AUTUANTE: RICARDO MARINHO NOGUEIRA FERNANDES

RELATÓRIO

1. Da análise do Auto de Infração n.º nº000030/2010 – 1ª URT, de 26/04/2010, consta que a empresa acima epigrafada, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) ocorrência, onde consta no item “OCORRÊNCIA”, que a Recorrente “lançou indevidamente crédito fiscal, reduzindo assim o recolhimento do imposto devido, conforme demonstrativo em anexo”, e no item “INFRIGÊNCIA” que “o contribuinte infringiu o disposto no(s) art. 150, III, combinado com o Art. 108, Art. 150, XIII e Art. 118, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/1997”, e no item “PENALIDADE” a “prevista no(s) Art. 340, II, “a”, combinado com Art. 133, todo(s) do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997”.
2. A infringência apontada que redundou na proposta de penalidade citada gerou um débito fiscal composto de ICMS no valor de R\$ 674.817,56 (seiscentos e setenta e quatro mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e seis centavos) e Multa de R\$ 1.012.226,34 (hum milhão, doze mil, duzentos e vinte e seis reais e trinta e quatro centavos), perfazendo um montante de R\$ 1.687.043,90 (hum milhão, seiscentos e oitenta e sete mil, quarenta e três centavos e noventa centavos).
3. Além da inicial, composta do Auto de Infração citado (p. 01), no qual a Recorrente foi validamente notificada do lançamento em 27 de abril de 2010, no próprio auto de infração que compõe a inicial do presente processo,
4. consta a cópia da ORDEM DE SERVIÇO – Nº 32 – 1ª URT (p. 02), de 18 de janeiro de 2010, a qual dita que “Resolve designar o(s) Auditores Fiscal(is) do Tesouro Estadual RICARDO MARINHO N FERNANDES, SUBDIRETOR-6, Matrícula 90.867-3, PARA VERIFICAR LEGITIMIDADE E REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES RELATADAS NA INICIAL, aproveitamento de crédito fiscal, sendo que, o procedimento fiscal deverá alcançar o período de 01/01/2008 a 18/01/2010 de acordo com o Processo nº

3679/2010-7, e, em conformidade com o que determina o RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, na empresa abaixo discriminada”,

5. a tela “Consulta a Contribuinte – Base SIGAT” (p. 003), onde está “CNAE Fiscal Principal: (**Gerador de ICMS**) 1113-5/02 – Fabricação de cervejas e chopes” e “CNAE Fiscal Secundário: (**Gerador de ICMS**) 1122-4/01 – Fabricação de refrigerantes” e “19/10/2005 – Usuário de Sistema Eletrônico Processamento de Dados”,
6. o Extrato Fiscal via Internet (pp., 04 a 08), o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL (p. 09), com o “Ciente em 12/10/10” por Geraldo Melo de Queiroz Júnior, CPF 954.210.766-87, a cópia da PROCURAÇÃO(p. 010), o DEMONSTRATIVO DE DÉBITOS FISCAIS (pp., 012 a 014), a tela Códigos de Receitas Estaduais (pp., 015 a 016), cópia do Livro Registro de apuração do ICMS – RAICMS – Modelo P9 do período de 01/01/2008 a 31/12/2009, excetuando-se o período de 01/04/2008 a 30/04/2008 (pp., 017 a 018, 020 a 021, 023 a 024, 026 a 027, 029 a 030, 032 a 033, 035 a 036, 038 a 039, 041 a 043, 045 a 046, 048 a 049, 051 a 052, 054 a 055, 057 a 058, 060 a 061, 063 a 064, 066 a 067, 069 a 060, 072 a 073, 075 a 076, 078 a 079, 081 a 082, 084 a 085,
7. o Recolhimento de ICMS por Contribuinte, Base : SIGAT do período de 01/01/2008 a 31/12/2009, excetuando-se o período de 01/04/2008 a 30/04/2008(pp., 019, 022, 025, 028, 031, 034, 037, 040, 044, 047, 050, 053, 056, 059, 062, 065, 068, 071, 074, 077, 080, 083, 086, as telas CONCILIAÇÃO CIAP – ANO 2008 e 2009 (pp., 087 a 088), cópia do Livro Registro de apuração do ICMS – RAICMS – Modelo P9 do período de 01/02/2008 a 29/02/2008 e 01/08/2008 a 31/08/2008 (pp., 0089 a 092),
8. o RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO (pp., 093 a 094), onde diz no item “Ocorrência, o contribuinte lançou indevidamente créditos fiscais relativos: a ICMS antecipado sem direito a crédito (código fiscal 1241); a ICMS diferença de alíquota (código fiscal 1245); e, crédito fiscal em duplicidade (referente ao ativo imobilizado), perfazendo os totais de R\$ 674.817,56 (seiscentos e setenta e quatro mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e seis centavos), relativos à ICMS, e, de R\$ 1.012.226,34 (hum milhão, doze mil, duzentos e vinte e seis reais e trinta e quatro centavos) relativo à multa, totalizando R\$ 1.687.043,90 (hum milhão, seiscentos e oitenta e sete mil, quarenta e três reais e noventa centavos)”,
9. a INFORMAÇÃO (p. 095), da ciência do Auto de Infração acima, o TERMO DE OCORRÊNCIA (p. 096), o TERMO DE DOCUMENTOS DEVOLVIDOS (p. 097), a tela 183/2010/1- CONSOLIDAÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS (pp., 098 a 099), o TERMO DE INFORMAÇÃO SOBRE ANTECEDENTES FISCAIS (p. 0100) com a informação “(X) NÃO É REINCIDENTE, o TERMO DE JUNTADA da IMPUGNAÇÃO (p. 0101),
10. a IMPUGNAÇÃO (pp., 0102 a 0125) interposta validamente pela Recorrente, que após breve relatório diz que “Por discordar parcialmente da vertente que lhe foi imposta, vem a Impugnante apresentar sua defesa pelos motivos de

fato e de direito a seguir expostos, destacando os pontos de discordância e as razões e provas que pretende realizar” (p. 0103),

11. e no item “**PRELIMINARMENTE: III.I. Do PAGAMENTO PARCIAL. Do RECONHECIMENTO DA TOMADA DE CRÉDITO EM DUPLICIDADE EM RELAÇÃO A ALGUNS BENS DE USO E CONSUMO**”(p. 0103), diz que “Por ser tratar de uma empresa de grande porte, por possuir um grande número de bens e serviços que utiliza como insumos e bens intermediários e, ainda, pela complexidade do seu processo produtivo e contábil, que envolve diversas etapas de produção, é natural que, eventualmente, alguns itens sejam incluídos, equivocadamente, na composição da base de cálculo dos créditos de ICMS” (p. 0103), que “demonstrando a boa-fé de sua conduta, a Impugnante reconhece que uma parte dos créditos por ela utilizados não geravam esse direito, razão pela qual pretende proceder com a sua quitação”(p. 0103), que “a autuada verificou que, durante a fiscalização, por algum equívoco, aproveitou créditos em duplicidade, no valor de R\$ 116.256,61 (centos e dezesseis mil, duzentos e cinquenta e seis reais e sessenta e um centavos), assim como incluiu, na lista de bens de recolhimento antecipado com direito a crédito, bens de uso e consumo, que, por disposição da Lei Complementar no 87/96, ainda não são passíveis de gerarem créditos” (pp. 0103 a 0104),
12. que “Os créditos apurados em duplicidade se referem a R\$ 55.352,25, de fevereiro de 2008, e R\$ 60.904,25, de agosto de 2008, os quais foram novamente registrados em dezembro de 2008. Por sua vez, os produtos de uso e consumo, que geraram créditos indevidos, no montante de R\$ 3.323,41, tratam de Formulários, Botas, Botinas, Calças e Camisas” (p. 0104),
13. que “a autuada tentou obter perante a Secretaria da Fazenda deste Estado do Rio Grande do Norte uma Guia de Pagamento Parcial do presente Auto de Infração, que englobasse os valores acima referidos, mas não obteve sucesso” (p. 0104),
14. que “requer a ora Impugnante nesta oportunidade que este l. Julgador determine à autoridade competente desta Secretaria de Tributação que forneça à ora Impugnante Guia de Pagamento do imposto, com os acréscimos devidos, mas com os descontos previstos no RICMS/RN para pagamento dentro do prazo de defesa- redução de 50% da multa nos termos do art. 342, inciso II”(p. 0104), que Repise-se que o pagamento em tela apenas não foi realizado pela empresa pelo fato de a SEFAZ/RN ter informado não ser possível emitir a guia parcial do débito, mas apenas a total, com o que não concorda, a ora Impugnante” (p. 0104), que “uma vez emitida a correspondente guia para pagamento, requer seja devolvido o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento, referente ao prazo para apresentação da impugnação, com a correspondente redução da multa no percentual de 50% acima assinalado” (p. 0104),
15. no subitem “**III.II. DA TOTAL NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. III.II.A) DA FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA**” (p. 0104), diz que “O Auto de Infração em epígrafe encontra-se eivado de nulidades, razão pela

qual deverá ser desconsiderado para fins de imputação de qualquer penalidade à Impugnante por parte da Secretaria da Fazenda deste Estado, pois se encontra em dissonância com diversos artigos do RICMS/PB, bem como com dispositivos da Constituição Federal, conforme restará devidamente demonstrado neste tópico” (p. 0104), e após citar os artigos 20, I, II, III e IV, 39, §§ 1º, 2º e 3º e 44, I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII e IX, XXI, § 1º, I, II e III do Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998, diz que “Nessa ótica, faz-se necessária a indicação expressa no auto de infração, que deverá ser lavrado com clareza, da descrição da falta com o respectivo montante tributável, da capitulação da infração e a indicação da penalidade aplicável” (p. 0106),

16. cita os artigos 150, incisos III e XIII e 108, todos do RICMS e diz que “Da leitura dos artigos supra transcritos, extrai-se apenas o seguinte: (i) os contribuintes devem pagar seu imposto na forma e no prazo legal; (ii) os contribuintes devem escriturar seus livros e emitir os documentos fiscais; e (iii) o direito ao crédito, apurado pelo contribuinte, está condicionado à análise pela fiscalização” (p. 0106), que “De acordo com o Relatório Circunstanciado, entretanto, o presente Auto de Infração cuida de suposta apropriação indevida de créditos de ICMS”(p. 0106), que “Ora, se o crédito era indevido, no Auto de Infração deveria ao menos constar o motivo desta irregularidade, isto é, apontar os dispositivos legais e fáticos que fundamentaram a ilegalidade destes créditos” (p. 0107), que “a autuada não terá como tomar conhecimento dos motivos que levaram à sua autuação. Simples indagações, como as apontadas a seguir, não podem ser respondidas pela análise do Auto de Infração em epígrafe: **1. Os créditos são indevidos por causa de algum erro na apuração? Houve equívoco na forma de escrituração? 2. Os bens considerados não seriam passíveis de gerarem créditos? Se sim, por quê? Qual teria sido a classificação considerada pelo fiscal, na caracterização dos bens adquiridos com antecipação de ICMS, para concluir pelo suposto caráter indevido do crédito? 3. Afirma-se que houve lançamento de crédito fiscal relativamente a ICMS antecipado sem direito a crédito. Qual o fundamento para tal afirmativa?**(p. 0107)(negrito da Recorrente),

17. que “**NEM O AUTO DE INFRAÇÃO NEM O RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO RESPONDEM TAIS QUESTÕES!**(p. 0107), que “Faz-se, entretanto, indicação genérica da suposta infração, que apenas menciona artigos esparsos do Regulamento de ICMS, o que sem sombra de dúvidas, não atende às exigências legais quanto à lavratura de auto de infração”(p. 0107), que “**Caso tivesse havido de fato infração, haveria de ter sido indicado expressamente a parte do referido regulamento supostamente infringida ou ao menos o fato que motivou a infração**” (p. 0107), que “a falta de dispositivo legal específico e da descrição dos fatos que motivaram a infração, além de nulificar o Auto de Infração por ausência de requisito legal, **impede a Impugnante de se defender**, o que termina por ofender diretamente o princípio do contraditório, insculpido na Carta Magna” (p. 0107), cita doutrina sobre a exigência dos dispositivos legais e diz que “ não havendo enquadramento legal e

descrição fática adequada, como decerto não houve, o Auto de Infração supra-referenciado deve ser nulificado desde já, na medida em que **a Impugnante ficou completamente desprotegida e impedida de defender-se nesse momento” (p. 0108)**, que “a Constituição Federal de 1988, com intuito claro de defender o contribuinte, consagrou os princípios da legalidade e do devido processo legal com regras fundamentais do Direito Tributário Brasileiro, incluindo a equiparação do processo administrativo ao judicial, de forma a assegurar o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (p. 0108),

18. para concluir este subitem e dizer que “imperioso admitir que não merece guarida o auto de infração ora impugnado, o qual encontra-se eivados de nulidades intransponíveis, considerando-se que apresentam omissões que retiram do contribuinte o seu direito à ampla defesa, por não indicar de forma clara e precisa a capitulação legal face à infração supostamente ocorrida” (p. 0108),

19. no subitem “**III.II.B) DA FALTA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO DE LEI**” (p. 0108), diz que “O lançamento tributário é, nos termos do artigo 142 do CTN, o procedimento administrativo tendente, dentre outras finalidades, a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente” (p. 0108), que “pelo lançamento, a autoridade competente busca constatar a ocorrência concreta do evento descrito na lei como necessário e suficiente ao nascimento da obrigação fiscal” (p. 0108), cita o artigo 44, inciso VII do RPPAT para dizer que “pelo que se depreende do texto normativo acima transcrito, conclui-se que são essenciais para a validade do auto de infração a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justifiquem a existência do tributo e o dispositivo letal infringido e o que lhe comine a sanção ou justifique a exigência do cumprimento da obrigação, que nada mais são do que a motivação fática do auto de infração”(pp., 0108 a 0109), que “Tais exigências não são meramente formais, mas essenciais, posto que são exigências decorrentes do princípio da legalidade e vinculadas ao próprio requisito de validade do auto de infração e o descumprimento de uma das exigências implica na nulidade do lançamento fiscal procedido” (p. 0109), que “ o lançamento está adstrito ao previsto na legislação, não podendo ultrapassar seus limites, sob pena de afronta ao Princípio da Legalidade, que tem como base jurídica o art. 5º, II, da Constituição da República”(p. 0109), que “Nesse sentido, o princípio da legalidade também se aplica para os atos da administração, nos termos do art. 37 da Carta Magna” (p. 0109), que “todo o ato administrativo, para ser válido, deve apoiar-se numa dupla demonstração: a) da existência de lei autorizadora da sua emanção; o denominado motivo legal; e b) da verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento daquele ato; o denominado motivo de fato” (p. 0109), que “Faltando qualquer destes elementos, o ato administrativo padece do vício de ilegalidade, pois, inexistindo autorização legal, o ato terá sido praticado em hipótese que a própria lei não autorizava” (p. 0109),

20. que “Com isto, descumprir-se-á, da mesma forma, a lei porque esta só admite a realização de atos nas situações, e apenas naquelas, que ela

expressamente autoriza” (p. 0109), que “Em matéria tributária, conforme já dito, onde impera o princípio da legalidade estrita ou de tipicidade fechada (art. 150, 1 da CF), esta exigência é ainda maior, a ponto de nossos Tribunais, inclusive administrativos, reiteradamente decidirem que é requisito de validade do auto de infração que ele contenha a caracterização precisa não só da falta cometida como do dispositivo legal violado, uma vez que as acusações fiscais não suficientemente fundamentadas, quer quanto aos fatos, quer quanto ao direito, originarão o cerceamento de defesa” (pp., 0109 a 0110), cita uma jurisprudência sobre o tema, e diz que “Portanto, a indicação correta do motivo legal e a precisa e perfeita descrição dos fatos são requisitos indispensáveis à validade do ato administrativo sempre que a aplicação da lei o exigir ou quando houver atingimento de situações jurídicas subjetivas” (p. 0110),

21. que “Na motivação legal do presente auto de infração são invocados apenas dispositivos do Decreto nº 13.640/97 - RICMS/RN, não havendo dispositivos de lei que alberguem especificamente as pretensões do fisco estadual” (p. 0110), que “a motivação legal do auto de infração em questão inexistente, o que implica também em vício na motivação de fato, porque não se encontra ela prevista em lei, como seria de rigor” (p. 0110), que “quer por vício na motivação de direito, inexistente, quer por vício na motivação de fato, totalmente insuficiente, o auto de infração em causa é nulo, não podendo prosperar” (p. 0110), que “a pretensão do fisco não tem qualquer embasamento legal, o que implica violação aos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, impondo-se a anulação da exigência do lançamento como um todo” (pp., 0110 a 011),
22. no item “**IV. DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO**” (p. 011), após citar os artigos 155, II§ 2º, I, II, “a” da Constituição Federal e 19, 20, §§ 1º, 2º e 3º, I, II da Lei Complementar 87/96 diz que “a sistemática da apuração de créditos de ICMS é um direito constitucional do contribuinte, que permite apenas as exceções previstas na própria constituição: isenção e não incidência. Afora tais hipóteses, qualquer restrição ao direito de creditamento pelo contribuinte do imposto pago configura afronta ao texto constitucional”, que “há de se entender a compensação dos créditos de ICMS, excetuadas as hipóteses supramencionadas (isenção e não-incidência), como um direito amplo e irrestrito” (p. 0112), cita a doutrina do professor Roque Antônio Carrazza, para dizer que “Se o princípio da não-cumulatividade é regra constitucional, a exceção a esta regra somente pode estar prevista na própria Constituição. A Lei Maior prevê apenas duas exceções ao direito de crédito de ICMS, já citadas, **de forma que nenhuma Lei, e muito menos uma interpretação do agente fiscal, podem condicionar, reduzir ou eliminar o direito ao aproveitamento integral de créditos do ICMS**” (p. 0114) (negrito da Recorrente), e também cita uma jurisprudência do Superior Tribunal Federal sobre o tema da não-cumulatividade, para ao final dizer que “Nesse sentido, resta claro que todas as aquisições de mercadorias por parte da empresa atuada, com exceção das hipóteses de isenção e não incidência, devem dar direito à apuração de crédito, com o respectivo registro no Livro de Apuração” (pp., 0114 a 0115),

23. no subitem “**IV.I. Do ICMS ANTECIPADO COM DIREITO A CRÉDITO (CÓDIGO FISCAL 1240) Dos CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS DE PRODUÇÃO E ATIVO PERMANENTE**” (p. 0115), diz que “deve-se verificar que o agente atuante, em total desconformidade com a legislação pátria, considerou diversas mercadorias como não passíveis de geração de crédito de ICMS, apesar destas serem utilizadas pela empresa atuada como insumos e produtos intermediários nos seus processos produtivos ou destinadas ao seu ativo permanente” (p. 0115), que “Dentre eles, destacam-se produtos como Lúpulo, Malta, Gritz Milho, Levedura, Açúcar Refinado, Xarope (insumos), Clarificante de Cerveja, Filtro Polipropil, Óleo Lubrificante, Gel Estabilizante, Base Antioxidante, Álcool Etílico, Detergente Ácido, Detergente Alcalino, Precificador, Graxa Lubrificante, Aditivos para Ácido e Solda, Sanitizante Ácido, Sanitizante Quaternário de Amônia (produtos intermediários) e Material Interface, Caldeiras, Garrafeiras (ativo permanente), dentre outros” (p. 0115), que “Apesar de não poder ser extraída diretamente do Auto de Infração, vez que o **Demonstrativo de Débitos Fiscais (fls. 12/ 14) aponta apenas valores de supostos créditos indevidos, mas não indica a que esses valores se referem**, referida listagem de produtos pode ser verificada das Notas Fiscais de entrada de mercadorias, referentes aos anos de 2008 e 2009, que estão sendo levantadas pela empresa e serão posteriormente juntadas a este processo”(p. 0115), que “Nesse sentido, apesar de serem aquisições de mercadorias passíveis de apuração de crédito do imposto por parte da empresa, o agente fiscal as considerou como bens não geradores de créditos, em clara ofensa aos ditames legais e constitucionais” (p. 0115), que “analisando-se os extratos de recolhimento de ICMS antecipado por parte da atuada, através do SIGAT- Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, dos anos incluídos na fiscalização (2008 e 2009), verifica-se que os valores creditados foram pagos no código 1240, que correspondem exatamente a "ICMS Antecipado com Direito a Crédito"(p. 0115),
24. que “Em relação à aquisição de mercadorias utilizadas pela empresa como insumo, materiais intermediários ou destinados ao ativo fixo, não há que se falar em lançamento indevido de crédito fiscal” (p. 0116), que “ Os insumos adquiridos para serem inseridos na produção de novos bens devem gerar, necessariamente, o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS pagos na sua aquisição, pois qualquer limitação ao direito de compensação do ICMS só poderia vir a lume por meio de norma constitucional” (p. 0116), que “Mesmo entendimento deve ser dado aos produtos intermediários, que são aqueles que empregados diretamente no processo produtivo, integram-se ao novo produto, ou, ainda, por extensão, **aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização**” (p. 0116), que “não se pode conceber restrição além das referidas na Constituição Federal, seja em relação à espécie de mercadoria, seja à sua destinação, como no presente caso do ICMS pago na aquisição de insumos” (p. 0116),

25. e parte para a definição de insumos encontrada no prestimoso Novo Dicionário Aurélio, 2ª edição, Editora Nova Fronteira, São Paulo, 1986, e diz que “**devem** ser considerados como insumos, para fins de creditamento de ICMS, os produtos que se incorporam ao bem final comercializado, e, também, aqueles produtos consumidos no estabelecimento produtor, durante o procedimento de industrialização” (p. 0116), que “os produtos que deram origem aos créditos ora glosados (constantes das notas fiscais que serão juntadas posteriormente), são
26. indispensáveis na cadeia de produção das bebidas, que são o produto final comercializado pela Empresa. Ou seja, a autuada utilizou no período fiscal constante do auto de infração os créditos advindos de bens intermediários e insumos por fazerem estes **parte essencial** do seu processo produtivo” (p. 0116), que “resta evidente que os insumos, produtos intermediários e materiais secundários compõem o processo de produção com reflexo financeiro direto no custo do produto final” (p. 0116), cita uma jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o creditamento de insumos para dizer que “É certo, então, que nas suas aquisições a ora Impugnante tinha o direito ao creditamento, com base no art. 20 da Lei Complementar nº87/96 (Lei Kandir)” (p. 0117), que “vez que os produtos que deram origem aos créditos utilizados pela ora Impugnante se tratavam de insumos e materiais intermediários e não de bens destinados ao uso *e/ou* consumo, pois consumidos imediata e integralmente no processo produtivo, é certo que tal creditamento foi devido e regular” (p. 0117),
27. que “Quanto à possibilidade de apuração de crédito na aquisição de bens destinados ao ativo fixo é indiscutível. Existe previsão expressa na Lei Kandir (LC no 87 /96), que em seu art. 20 prevê o creditamento na entrada no estabelecimento de mercadorias, inclusive as destinadas ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente” (p. 0117), cita doutrinamento dos professores Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo para finalizar ao dizer que “Conclui-se, pois, que a autuada possui direito líquido e certo ao aproveitamento dos créditos decorrentes de produtos intermediários, insumos, e destinados ao ativo fixo, devidamente lançados nos seus livros fiscais, abatendo-se, por força da sistemática não-cumulativa, o valor do imposto pago nas operações anteriores • com o imposto devido nas operações subsequentes” (p. 0118), e que “Quanto a estes créditos, portanto, deve este Auto de Infração ser julgado totalmente improcedente” (p. 0118),
28. no subitem “**IV.II. Dos SUPOSTOS CRÉDITOS INDEVIDOS. Do ICMS ANTECIPADO SEM DIREITO A CRÉDITO (CÓDIGO FISCAL 1241). Do PAGAMENTO ATRAVÉS DE NOTAS DE DÉBITO (CRÉDITO + DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA)**”(p. 0118), diz que “No que se refere às mercadorias não passíveis de geração de créditos de ICMS (materiais de marketing e de uso e consumo), apesar de a empresa autuada se creditar quando das suas entradas no estabelecimento, referidos créditos são compensados pela emissão de Notas de Débito, que englobam tanto o crédito apurado na entrada, quanto a eventual diferencial de alíquota” (p. 0118), que “Referidas Notas de Débito, entretanto, não foram consideradas pelo agente autuante, o que acarretou grave prejuízo à ora

Impugnante” (p. 0119), que “Exigir o pagamento dos mencionados créditos da autuada, acarretaria em inevitável *bis in idem*, visto que referidos valores já foram todos devidamente quitados, através da emissão de Notas de Débito que compensou e anulou o creditamento anteriormente realizado” (p. 0119), que “Tais Notas de Débito estão sendo devidamente identificadas, para fins de juntada posterior aos presentes autos” (p. 0119), e conclui ao dizer que “também quanto ao ICMS antecipado sem direito a crédito, deve ser julgado improcedente este auto, pois não houve qualquer aproveitamento de crédito indevido” (p. 0119),

- 29.** no item “**V. DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. Do PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**” (p. 0119), diz que “Uma vez demonstrado pela ora Impugnante que a autoridade fiscal glosou diversos créditos de ICMS referentes à aquisição de Bens utilizados pela empresa como insumos e produtos intermediários em seu processo produtivo ou destinadas ao seu ativo permanente, necessário se faz a realização de perícia técnica, apta a comprovar a regularidade da apuração de créditos por parte da autuada”(p. 0119), e após citar uma jurisprudência sobre o princípio da verdade material, conclui que “A realização da perícia, ora requerida, terá o condão de demonstrar a natureza das mercadorias com antecipação de ICMS pela empresa, visto que estas se classificam como insumos, materiais intermediários e bens do ativo permanente, todos capazes de gerar crédito fiscal em benefício da autuada” (p. 0120),
- 30.** No item “**VI. DA TOTAL IMPROCEDÊNCIA DA MULTA APLICADA IN CASU**” (p. 0120), subitem “**VII. DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL**”(p. 0120), diz que “Por fim, salta aos olhos a ilegalidade das multas aplicadas no caso em deslinde, diante da inocorrência dos pressupostos fáticos trazidos pela legislação fiscal para a sua aplicação”(p. 0120), cita uma jurisprudência sobre ausência de lei formal para imposição de penalidades, para dizer que “O auto de infração ora refutado utiliza como fundamento normativo unicamente o Decreto 13.640, de 13/11/1997. De acordo com a análise do mesmo, não há qualquer menção à Lei em sentido estrito” (p. 0121), que “Tais dispositivos indicados no auto de infração, portanto, não servem de fundamento legal para as obrigações impostas à Autuada, em virtude do que persiste a afronta ao princípio da legalidade” (p. 0121),
- 31.** No subitem “**VIII. Do EFEITO CONFISCATÓRIO**” (p. 0121) diz que “conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais que foram utilizados pela fiscalização, as penalidades impostas *in casu* são deveras exorbitantes, representando verdadeiro confisco, principalmente quando se leva em consideração a inexistência das infrações em questão” (p. 0121), que “mesmo na remota e improvável hipótese de a multa aplicada à Autuada ser considerada legal e devida, ainda assim deve a mesma ser cancelada ou reduzida por esta D. autoridade julgadora” (p. 0121), que “inexistindo intenção de lesão ao Fisco, principalmente no que se tange ao descumprimento de obrigação acessória, não há que se falar em punição do contribuinte” (p. 0121), que “a imputação de tais multas, assim como toda e qualquer atuação da Administração Pública, deve seguir os

- parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, o que não foi observado no presente caso” (p. 0121), e após citar doutrina e jurisprudências diz que “Sendo assim, torna-se imperioso concluir pela improcedência da imposição das multas dispostas no auto de infração impugnado” (p. 0124), que “Caso subsista a aplicação de qualquer penalidade a título de multa, seja esta reduzida, com base nos critérios da razoabilidade e proporcionalidade acima descritos, em atenção ao princípio do não confisco” (p. 0124),
32. E no item “**VII. Dos PEDIDOS**” (p. 0125), requer que “o acolhimento da presente IMPUGNAÇÃO, para o efeito de: a) Que seja determinada à autoridade competente que emita Guia para Pagamento Parcial deste Auto de Infração, conforme valores descritos no tópico III.I supra, com a redução da multa em 50%
33. conforme lhe assegura o art. 342, inciso II, devolvendo-se o prazo de 30 dias para que seja efetuado tal pagamento;
34. “b) **Declarar nulo o Auto de Infração ora impugnado, diante da clara afronta ao direito do contribuinte à ampla defesa**, nos termos acima analisados;
35. “ou c) Caso ultrapassada a preliminar de nulidade requerida, o que apenas se admite a título de argumentação, **seja reconhecida a improcedência deste Auto de Infração, no que se refere aos créditos de ICMS oriundos da entrada, no estabelecimento, de insumos, materiais intermediários e bens destinados ao ativo fixo, visto que tais creditamentos se deram da forma devida, bem como considerando que em alguns casos não houve sequer o creditamento, que restou anulado por meio de Notas de Débito;**
36. “d) **Seja deferido o pedido de realização de perícia, capaz de reconhecer a validade dos créditos registrados pela autuada, bem como a juntada de documentação posterior, para fins de comprovação do alegado;**
37. “e) Alternativamente, não acolhido integralmente o pleito acima, o que se admite em respeito ao princípio da Eventualidade, seja excluída do Auto de Infração a multa imposta, ou mesmo diminuído o seu percentual, pautando-se pelos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco”.
38. Consta ainda nos autos o o TERMO DE REMESSA (p. 0150) para a CONTESTAÇÃO dos Autuantes,
39. a CONTESTAÇÃO (pp., 0151 a 0169), a qual após breve relatório diz, no item “DA CONTESTAÇÃO A DEFESA PROPRIAMENTE DITA. 1) Das Preliminares” (p. 0158), após analisar os pedidos iniciais da Recorrente diz que “O Autuante nada tem contra a pretensão da Autuada ao reconhecer em parte a existência de crédito indevido, e, solicitar guia para o recolhimento dos valores constantes nos itens “a” e “b”, claro que, acrescidos da correção monetária, juros, e da multa estipulada, obviamente, se tal for possível operacionalmente, e, de acordo com ditames do RICMS”(p. 0158), que “ A Autuada solicita a nulidade do Auto de Infração, alegando: i. Dissonância com artigos do RICMS/RN, bem como, à dispositivos da CF; 1. Para corroborar com tal tese, a Autuada cita os Arts. 20, 39 e 44, do RPAT, do Decreto nº 13.796, de 16/02/1998” (p. 0159), a seguir os transcreve para dizer que quanto “a) Clareza

na descrição da falta. Nada poderia ser mais claro que o aproveitamento do crédito fiscal indevidamente, tal fato, ocorreu, quando ficou demonstrado que Atuada apropriou-se de valores, conforme consta da relação de recolhimentos do contribuinte, lançados segundo Códigos Fiscais que não dão direito ao crédito fiscal, apropriou-se de valores, em que, a origem dos mesmos não ficou comprovada (crédito ilegítimo), e, apropriou-se de valores em duplicidade, conforme consta no Demonstrativo de Débitos Fiscais” (p. 0160), que quanto ao “b) Montante tributável. É determinado simplesmente pelo valor apurado do crédito fiscal apropriado indevidamente” (p. 0160), que quanto a “c) Capitulação da Infração. A Atuada apropriou-se de créditos fiscais indevidamente, sendo assim, infringiu o Art. 150, III e XIII, pois, o imposto não foi recolhido na forma e prazo previstos na legislação, bem como, a escrituração dos livros fiscais não foi feita conforme as disposições constantes no RICMS”(pp., 0160 a 0161), cita o artigo 150, III e XIII do RICMS para dizer que “d) Indicação da penalidade aplicável. Com a determinação da ocorrência, qual seja, a apropriação indevida de valores como créditos fiscais, o RICMS/RN, nos leva imediatamente a capitulação da penalidade, qual seja o Art. 340, II, ‘a’,”(p. 0161), também transcreve os artigos 150,III e XIII, 108 do R ICMS, para dizer que “Ao citar os artigos acima, a Atuada fez a seguinte interpretação: (i) os contribuintes devem pagar seu imposto na forma e no prazo legal; (ii) os contribuintes devem escriturar seus livros e emitir os documentos fiscais; e (iii) o direito ao crédito, apurado pelo contribuinte, está condicionado à análise pela fiscalização. Ao que, o Atuante acresce que o aproveitamento de valores como crédito fiscal de maneira indevida, fez com que: (i) a Atuada não efetuasse o recolhimento do imposto na forma e no prazo previsto na legislação, (ii) a Atuada não escriturasse os livros fiscais, observadas as disposições constantes do RICMS; e, (iii) que, o direito ao crédito fiscal, para efeito de compensação com débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação e à escrituração nos prazos e condições estabelecidos no RICMS, como a escrituração não foi feita nos prazos e condições estabelecidas no R ICMS, cai por terra o raciocínio da Atuada” (p. 0162),

40. que “3. A Atuada apresenta alguns questionamentos, que a seguir transcrevemos: a. Os créditos são indevidos por causa de algum erro na apuração? Houve equívoco na forma de escrituração?
41. R. O Demonstrativo de Débitos Fiscais, que foi elaborado com base no Livro Registro de Apuração do Contribuinte, e, no relatório de recolhimento do contribuinte, demonstra claramente que houve aproveitamento indevido de créditos fiscais, havendo, portanto, erro na escrituração”(p. 0161),
42. “b. Os bens considerados não seriam passíveis de gerarem créditos? Se sim, por quê? Qual teria sido a classificação considerada pelo fiscal, na caracterização dos bens adquiridos com antecipação de ICMS, para concluir pelo suposto caráter indevido do crédito?
43. R. As notas fiscais foram classificadas a época segundo Códigos Fiscais que não permitem o aproveitamento do crédito fiscal, a Atuada efetuou o recolhimento do imposto devido com base naquele Código Fiscal, a Atuada não alegou a época que as mercadorias poderiam dar direito a crédito fiscal, a Atuada simplesmente utilizou indevidamente os valores como créditos fiscais, agora, argumenta que, algumas dessas mercadorias podem dar direito ao crédito, sem,

- contudo, apresentar qualquer documento que possa comprovar tal alegação”(p. 0162),
44. “c. Afirma-se que houve lançamentos de crédito fiscal relativamente a ICMS antecipado sem direito ao crédito. Qual o fundamento para tal afirmativa? R. A fundamentação para tal afirmativa está no levantamento apresentado no Demonstrativo de Débitos Fiscais, em que, ficou comprovado o aproveitamento indevido de valores de créditos fiscais segundo os Códigos Fiscais: 1241, 1245, o aproveitamento de crédito fiscal do ativo imobilizado em duplicidade, e, o aproveitamento de crédito fiscal sem origem comprovada”(p. 0162),
 45. que “Destá forma, entendo respondidas as questões acima, as quais, já constavam no Relatório Circunstanciado” (p. 0162), que “Destá forma, não há porque se declarar a nulidade do Auto de Infração, visto que, as alegações da Autuada carecem de sustentação” (p. 0162), que “os lançamentos foram efetuados de maneira bastante clara, ocorrendo à determinação da matéria objeto da exigência tributária, a infração ocorrida está caracterizada, o Auto de Infração foi apresentado com os dispositivos legais infringidos (RICMS), além de constar a repartição processante do processo, bem como, o seu endereço (conf. Intimação Fiscal), portanto, a Autuada teve todas as condições para efetuar sua defesa, não se podendo falar que houve afronta ao Princípio do Contraditório” (p. 0162),
 46. que “a primeira colocação da Autuada em sua peça de defesa, é a de que houve aproveitamento de créditos fiscais em duplicidade e também de que houve aproveitamento de valores como créditos fiscais referentes a bens de uso e consumo, ora, se a Autuada de pronto já reconheceu estas duas situações de aproveitamento de crédito indevidamente, por que afirmar que não há clareza na elaboração do Auto de Infração”(pp., 0162 a 0163),
 47. que no item “ii. Falta de Indicação de Dispositivo de Lei”(p. 0164) ao dizer que “1. A Autuada alega que não há embasamento legal no lançamento, violando, pois, os princípios da legalidade e da tipicidade, para tanto, cita os seguintes dispositivos legais” (p. 0164), quais sejam, os artigos 44, VII do RPPAT, 5º, II e 37 da Constituição Federal, e diz que a Recorrente afirma que “O Auto de Infração em questão, lavrado com base no Regulamento do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), aprovado pelo Decreto 13.640, de 13 de novembro de 1.997, se comparado à lei, é ato normativo originário, uma vez que cria direito novo originário de órgão estatal assegurado pela Carta Magna”(p. 0164),
 48. e contrapõe-na afirmando que “No caso, o Decreto 13.640/97, reveste-se da forma regulamentar, que, na boa dicção da professora Maria Sylvia Zanella de Pietro, *‘é ato normativo derivado (porque não cria direito novo, mas apenas estabelece normas que permitem explicitar a forma de execução da lei)’*”(pp.0164 a 0165) , que “Por esse diapasão, segue-se que o Decreto Regulamentar supracitado vem estabelecer normas explicitadoras da lei Estadual nº 6.968, de 30 de dezembro de 1996”(p. 0165), cita os artigos 18, III e XII, 30, 36, 39 e 64, II, ‘a’ da Lei nº 6.968, de 30 de dezembro de 1996 para dizer que “Os textos legais supra transcritos foram observados em sua regulamentação pelo Decreto 13.640/97, nos artigos 150, 111 e XIII, 108, 118, normatizando a incidência e a ocorrência e através dos artigos 133 e 340, 11, “a”, disciplinando a penalidade aplicável” (p. 0166),

49. que “Num remate a questão, tomando aqui o entendimento jurisprudencial (de situação análoga) da d. Des. Célia Smith deste Estado Potiguar: *“Desse modo, está o Decreto Estadual que regulamenta esse dispositivo da Lei do ICMS em perfeita sintonia com a hierarquia legislativa e dentro, portanto, do exercício do dever de regulamentar imputado ao Executivo, exatamente como leciona Roque Antonio Carrazza, em seu Curso de Direito Tributário, p. 226”*,(p. 0166) texto extraído do Agravo de Instrumento nº 2002.000412-5-Natal/RN,
50. e ao adentrar no “2) Do Mérito” (p. 0166) diz que “a. O Autuado alega na defesa apresentada pela improcedência do Auto de Infração baseando seus argumentos no Princípio da não-cumulatividade, ou seja, que o imposto, no caso o ICMS, é não cumulativo” (p. 0166) e responde ao dizer que “Em nenhum momento, este o Autuante feriu o Princípio da nossa Carta Magna (CF, art. 155, § 2º, I e 11), que “A Autuação ocorreu pelo simples fato de que o Autuado, ao efetuar a compensação do imposto devido, com o montante cobrado nas operações anteriores, o fez, apropriando-se de valores que não lhe davam este direito” (p. 0167),
51. que “conforme relatamos: O Autuado recolheu aos cofres do Estado do Rio Grande do Norte valores cobrados pela Secretaria de Tributação, valores estes, relativos a operações diversas, quais sejam, relativos ao imposto de circulação de mercadorias ou ao imposto relativo à prestação de serviços”(p. 0167),
52. que “Estes valores recolhidos pela Autuada estão codificados segundo o RICMS” (p. 0167), que “Entre estes códigos fiscais, existem os que dão direito a crédito fiscal, e, os que não dão direito ao crédito fiscal”(p. 0167),
53. que “A Autuada simplesmente apropriou-se de valores, quando efetuou a compensação dos seus impostos que não dão direito ao crédito fiscal. No processo de apuração do imposto devido a Autuada utilizou- se de valores indevidos” (p. 0167),
54. que “ É de se estranhar o fato de que, as operações em questão foram baseadas em documentos fiscais (Notas Fiscais), as quais, o Autuado é o destinatário, possuindo, pois, acesso e guarda das mesmas” (p. 0167),
55. que “Nas Notas Fiscais já consta a codificação que informa quais os documentos que permitem, ou não, o aproveitamento do crédito fiscal” (p. 0167), que “A Autuada efetuou o recolhimento do ICMS a época, não contestando a codificação recebida, apropriando-se do crédito fiscal indevidamente, e, só agora, depois de ter sido autuada, suscita que, apresentará no futuro provas, no caso, Notas Fiscais, que comprovarão a sua defesa” (p. 0167),
56. que “Vale lembrar que a Autuada apropriou-se dos valores relativos a impostos codificados como sem direito ao crédito fiscal, como também, apropriou-se de crédito fiscal em duplicidade e de crédito fiscal sem documentação comprobatória”(p. 0167), que “a Autuada não conseguiu demonstrar, o que se propôs, inexistindo provas que digam o contrário”(p. 0167),
57. que “b. A Autuada alega que o Autuante glosou créditos fiscais codificados sob o Código 1240, ou seja, relativos ao ICMS antecipado com direito ao crédito”(p. 0167), que “O Autuante apenas glosou valores recolhidos pelo contribuinte, apropriados segundo codificações que não dão direito a crédito fiscal (1241 e 1245), como demonstram os relatórios de recolhimentos do contribuinte (Recolh)” (p. 0167), que “Em nenhum momento, o Autuante glosou valores referentes a créditos fiscais classificados ou codificados no Código 1240, ou

- seja, valores referentes ao ICMS antecipado com direito a aproveitamento como crédito fiscal, esta afirmação está demonstrada no relatório de recolhimentos do contribuinte (Recolh)” (p. 0167),
- 58.** que “c. A Autuada alega com relação ao aproveitamento do ICMS antecipado sem direito a crédito (Código Fiscal 1241), apesar da Autuada se creditar quando de suas entradas no estabelecimento, os referidos créditos, são compensados pela emissão de ‘Notas de Débito que serão posteriormente anexadas’” (p. 0168), que “As Notas de Débito citadas pela Autuada são documentos de circulação interna da empresa, o Autuante só tomou conhecimento que as mesmas existiam no momento da apresentação da defesa, mesmo assim, nada de novo foi apresentado, apenas a simples menção das mesmas, sem, contudo, apresentar qualquer documento fiscal que comprove o afirmado, impossibilitando qualquer mudança no entendimento do Autuante” (p. 0168),
- 59.** que “3) A Autuante solicita a realização de perícia técnica”(p. 0168), que “Com respeito a realização de perícia técnica, acho desnecessário pois o Auto de Infração foi elaborado de maneira clara e concisa, permitindo ao contribuindo elaborar sua defesa, todavia, se autoridade julgadora achar conveniente, que a determine”(p. 0168),
- 60.** que “4) A Autuada em sua defesa alega pela improcedência total da multa aplicada” (p. 0168),
- 61.** “a. Pela ausência de previsão legal diante da ausência dos pressupostos fáticos”, (p. 0168), que “A penalidade aplicada está prevista no RICMS, art. 340, 11, "a", que foi aprovado pelo Decreto 13.640/97” (p. 0168), que “Com relação aos pressupostos fáticos a existência dos mesmos foi amplamente demonstrada anteriormente” (p. 0168),
- 62.** “b. Pelo efeito confiscatório” (p. 0168), que “A Autuada alega que a multa possui efeito confiscatório e fundamenta esta alegação sob os seguintes aspectos” (p. 0168):
- 63.** “1. Inexistência da infração” (p. 0168), que “Este aspecto já foi debatido anteriormente, ficando demonstrado justamente que o pressuposto fático ocorreu e se apresenta com clareza” (p. 0168);
- 64.** “2. Descumprimento de obrigação acessória (p. 0168), que “Se o aproveitamento de valores indevidamente como crédito fiscal é obrigação acessória, o que, seria, então, obrigação principal” (p. 0168);
- 65.** “3. Obediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade” (p. 0168), que “O Autuante nada mais fez no procedimento fiscal em tela que obedecer ao que consta no RICMS/RN, estando, portanto, vinculado ao citado diploma legal. Se, como alega a Autuada, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não foram obedecidos, não cabe ao Autuante emitir juízo de valor, pois, se tal aconteceu, ocorreu no nascimento da norma jurídica” (p. 0168),
- 66.** e que “5) Por fim, pede: a. A Emissão de guia de pagamento parcial do Auto de Infração; b. Declaração de nulidade do Auto de Infração; c. A improcedência do Auto de Infração; d. A realização de perícia técnica; e. A exclusão da multa” (pp., 0168 a 0169),
- 67.** que “Com relação aos pedidos finais da Autuada, os mesmos já constavam no bojo da sua defesa e foram contestados um a um nesta contestação, sendo assim, resta a este Autuante requerer a autoridade monocrática a manutenção do Auto de Infração nº 00000030/2010, em sua totalidade” (p. 0169);

- 68.** Consta também o DESPACHO SANEADOR da COJUP (p. 0171), o DESPACHO do Setor de PAT que determina “À SUDEFI, para parcelamento do débito” (p. 0171, verso), o DESPACHO (pp., 0172 a 0173) da SUDEFI concedendo “o prazo de 72 horas, para recolher o imposto, do mencionado período, com os benefícios previstos no artigo 337, § 3º do RICMS” (p. 0173), a NOTIFICAÇÃO (p. 0176), a INFORMAÇÃO (p. 0178) do exaurimento do prazo da NOTIFICAÇÃO (p. 0176) sem o devido recolhimento do ICMS, a REMESSA EM PRODUÇÃO DE PROVAS (p. 0184) pelo Julgador da COJUP para produção de prova pericial, a Portaria nº 109/2011-SA/SET (p. 0185) designando perito do Estado no PAT nº 183/2010-1ª URT, referente ao Processo nº 3679/2010-7-SET, cópia do DOE com a referida Portaria nº 0109/2011-SA/SET, o DESPACHO (p. 0187) encaminhando os autos para o perito nomeado, a NOTIFICAÇÃO (p. 0188) para a Recorrente depositar os valores determinados para a perícia requerida, o despacho do perito nomeado para realizar a perícia requerida pela Recorrente, devolvendo o processo pelo motivo de que ‘O processo está sendo devolvido por falta de depósito dos honorários dentro do prazo (p. 0190),
- 69.** a REMESSA EM PRODUÇÃO DE PROVAS (p. 0191) pelo Julgador da COJUP, de ofício, para produção de prova pericial, a Portaria nº 027/2012-GS/SET (p. 0192) designando perito do Estado no PAT nº 183/2010-1ª URT, referente ao Processo nº 3679/2010-7-SET, cópia do DOE (p. 0193) com a referida Portaria nº 0027/2012-GS/SET, o DESPACHO (p. 0193, verso) encaminhando os autos para o perito nomeado, o TERMO DE DILIGÊNCIA Nº 01/PROCESSO Nº 3679/2010-7. PAT Nº 183/2010-1ª URT (p. 0194) para que a Recorrente forneça os livros fiscais e cópias de notas fiscais para a realização da perícia, o despacho do perito devolvendo o processo pelo motivo de que “Após vários contatos telefônicos com o contribuinte solicitando os documentos sem sucesso e como até a presente data os documentos não foram entregues, o processo está sendo devolvido para as providências que julgar necessárias” (p. 0198), o DESPACHO do nobre Coordenador da COJUP para o retorno do processo para o Julgador (p. 0198, verso);
- 70.** a Decisão nº 0106/2012-COJUP (pp., 0199 a 00213), a qual após relatório circunstanciado diz, no item “6. DO MÉRITO” (p. 0208), que “Estamos diante de uma denuncia ofertada pelo fisco do Estado do Rio Grande do Norte, relativamente a utilização indevida de crédito fiscal do imposto pela autuada, nos exercícios de 2008 e 2009, nos termos do demonstrativo de fls. 12/14, parte integrante e indissociável da autuação” (p. 0208),
- 71.** que “Inicialmente o contribuinte argüi algumas questões preliminares, que segunda argumenta, configura que o auto de infração está eivado vícios que conduzem para a nulidade processual prevista no Art. 20 do RPPAT, aprovado pelo Dec. 13.976/98, em seu inciso III, com o argumento de os lançamentos esta pautado em elementos insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária” (p. 0208), que “não teriam sido respeitados na autuação, os ditamos dos Artigos 39 e 44 do RPPAT citado, no tocante a determinação da infração denunciada, a sua clareza e descrição, citação expressa dos dispositivos legais infringidos” (p. 0208), que “Entendo não merecer guarida essas teses de nulidades suscitadas na defesa, à medida que sua peça impugnatória entende

ataca objetivamente a questão essencial da denúncia fiscal, que diz respeito à apropriação indevida de créditos fiscais, conforme consta da relação de recolhimentos do contribuinte, lançados segundo códigos fiscais que não dão direito ao crédito fiscal, outros créditos considerados também ilegítimos e o caso de valores utilizados em duplicidade” (p. 0208),

72. que “A maior prova de que o contribuinte enxergou claramente a denúncia, repousa no exemplo de alguns trechos de sua defesa (fls. 103/104) que ora destacamos: “ ... a impugnante reconhece que uma parte dos créditos por ela utilizados não geravam esse direito, razão pela qual pretende proceder com a quitação” (pp., 0208 a 0209), “a autuada verificou que, durante a fiscalização por algum equívoco, aproveitou créditos em duplicidade, no valor de R\$116.256,61 (cento e dezesseis mil, duzentos e cinquenta e seis reais e sessenta e um centavos), assim como incluiu, na lista de bens de recolhimento antecipado com direito a crédito, bens de uso e consumo, que, por disposição da Lei Complementar nº 87/96, ainda não são passíveis de gerarem créditos” (p. 0209), “Os créditos apurados em duplicidade se referem a R\$ 55.352,25, de fevereiro de 2008, e R\$ 60.904,25, de agosto de 2008, os quais foram novamente registrados em dezembro de 2008. Por sua vez, os produtos de uso e consumo, que geraram créditos indevidos, no montante de R\$ 3.323,41, tratam de formulários, botas, botinas calças e camisas” (p. 0209), “Ocorre que, a autuada tentou obter perante a Secretaria da Fazenda deste Estado do Rio Grande do Norte uma guia de pagamento parcial do presente auto de infração, que englobasse os valores acima referidos, mas não obteve sucesso” (p. 0209),
73. que “Esse pequeno trecho extraído da peça de defesa, revela o perfeito entendimento dos termos da denúncia, por parte de seu subscritor” (p. 0209),
74. que “O questionamento ligado a capitulação da infração e a indicação da penalidade aplicada, igualmente deve ser rechaçado, à medida que os Artigos 150 incisos III e XII, 108 e 118 dizem respeito às obrigações regulamentares na escrituração de documentos fiscais e os elementos de legitimidade e condições para creditamento de imposto, o que efetivamente guardam consonância com a matéria posta nos autos”(p. 0209),
75. que “Rechaçadas essas questões preliminares, passemos a seguir a discorrer sobre as questões de mérito” (p. 0209),
76. que “a peça de defesa (fls. 160/161) confessa que apropriou-se indevidamente do valor de R\$ 119.579,91, que se revelam incontroversos” (p. 0209), que “entendo totalmente inaceitável a alegação do contribuinte que procurar a repartição preparadora para pagamento destes valores e não obteve sucesso, eis que desprovida de provas, situação essa que requer que seja concedido novo prazo para esse recolhimento parcial com 50% da penalidade” (pp., 0209 a 0210), que “Esse requerimento nesse momento de decisão de primeiro grau, não encontra amparo no RPPAT, podendo o contribuinte, querendo, fazê-lo com os demais percentuais de descontos previstos ali previstos” (p. 0210),
77. que “No tocante a discussão da legitimidade ou não da utilização dos créditos fiscais exigidos nos autos, importa frisar que este relator concedeu o exame pericial requerido na defesa, conforme Termo de Remessa às fls. 184 com o objetivo de dirimir qualquer dúvida a respeito da natureza das operações descritas nas notas fiscais elencadas na denúncia, onde a defendente vinha alegando tratar-se de insumos, materiais intermediários e bens do ativo permanentes, capazes de gerar crédito fiscal de ICMS” (p. 0210),

78. que “Destaque-se também um trecho do quinto parágrafo da folha de no 115 da peça de defesa: ‘... referida listagem de produtos pode ser verificada das Notas Fiscais de entrada de mercadorias, referente aos anos de 2008 e 2009, que estão sendo levantadas pela empresa e serão posteriormente juntadas a este processo’”(p. 0210), que “o contribuinte após todo o trâmite burocrático legal para a realização do exame pericial, inclusive sua notificação formal às fls. 188, demonstrou completo desinteresse pelo exame por ele requerido” (p. 0210),
79. que “Em ato de esmero na elucidação da questão, em nome do Princípio da busca da verdade material, este julgador face ao desinteresse do contribuinte em custear a prova por ele requerida, determinou-a de ofício, com custos totais dos cofres do tesouro estadual, onde mais uma vez o contribuinte novamente demonstrou o seu desinteresse, não apresentando ao perito designado os elementos indispensáveis ao exame, como livros e notas fiscais, que estavam em seu poder e guarda” (p. 02100, que “se o aspecto financeiro é era obstáculo para o contribuinte para dar prosseguimento ao exame pericial requerido, e olhe que estamos falando de umas das maiores indústrias deste país, esse julgador tomou as coisas bem mais fáceis para ele, que mesmo assim, ignorou as solicitações do perito” (p. 0210), que “Prevalece portanto, para este julgador, que o contribuinte enxergou fragilidade em sua argumentação, no momento que não quis apresentar tais documentos fiscais para exame pericial” (p. 0210),
80. que “Prevalece também a tese do fisco de legitimidade na utilização dos créditos fiscais descritos nos autos no demonstrativo de fls. 12/14 sob a égide dos códigos fiscais ali listados, como também em relação a duplicidade de lançamento de créditos” (p. 0211),
81. transcreve os artigos 118, §§ 1º e 2º e 108, parágrafo único do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, para dizer que “A autuada vem questionando a utilização dos créditos fiscais enquadrados nos códigos 1241 e 1245 constantes do Anexo 08 do RICMS (doc. De fls. 15116), que referem-se a aquisições que não geram crédito do imposto, ICMS diferença de alíquota (cod 1245), ICMS antecipado sem direito a crédito (cod 1241), aproveitamento de crédito fiscal do ativo imobilizado, inclusive em duplicidade e o aproveitamento de crédito fiscal sem origem comprovada, que “a Lei complementar 87/96, a respeito da não-cumulatividade do ICMS” (p. 0211), diz em seus artigos 19 e 20 que :
- Art. 19** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.
- Art. 20.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao Ativo Permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação,
82. Que “O RICMS que regulamenta a Lei estadual 6968/96 vem sistematicamente absorvendo as pequenas alterações pontuais da Lei 87 citada., como também o RICMS em seu Art. 105 vem contemplando todo o ordenamento jurídico emanado desta Lei complementar” (p. 0212), que “E a despeito da utilização de

crédito fiscal de ICMS relativo a aquisições de bens de uso ou consumo, vem a Lei 87 sistematicamente protelando sua utilização, senão vejamos:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:
I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 12 de janeiro de 2020; (Redação dada pela LCp nº 138, de 2010)

83. Que “Em sendo considerados indevidos os créditos fiscais, cabe ao fisco, por determinação legal glosá-lo, uma vez que o contribuinte não fez o devido recolhimento do imposto utilizado indevidamente para legitimá-lo, fugindo suas obrigações regulamentares abaixo:

Art. 150. São obrigações do contribuinte:

.....
III- pagar o imposto devido na forma e prazo previstos na legislação;

.....
XIII- escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes neste Regulamento;

84. Que “A defesa faz outra citação às fls. 119, em seu terceiro parágrafo, no sentido de que teria procedido o recolhimento suplementar para legitimar referidos créditos onde afirma : ‘ ... Tais notas de débito estão sendo devidamente identificadas, para fins de juntada posterior aos presentes autos””(p. 0212),

85. Que “Nessa mesma linha de raciocínio, a defendente se pronunciou no sexto parágrafo da fl. 116 : ‘ Até porque os produtos que deram origem aos créditos ora glosados (constantes das notas fiscais que serão juntadas posteriormente), são indispensáveis na cadeia de produção das bebidas, que são o produto final comercializado pela empresa’ ”(p. 0212),

86. Que “O ônus da prova para apresentação dos documentos fiscais para elucidação dos fatos neste caso, caberia à autuada, detentora natural da posse e guarda desses documentos” (p. 0212),

87. Que “a autuada se pronunciou diversas vezes que apresentaria as notas fiscais listadas na denúncia para tentar configurar a legitimidade do créditos fiscal utilizado, requereu uma perícia e fugiu sua obrigação de custeá-la”(p. 0212), que “Não obstante a isso, este julgador facilitou-se por demais a realização do exame pericial por ela requerida, quando determinou-a de ofício com custos para os cofres públicos, e mesmo assim, o contribuinte decidiu por não apresentar a documentação solicitada pelo perito para tal, prevalecendo portanto, que ficou ela defendente não confiante nas alegações que fizera em sua impugnação”(p. 0212),

88. Que “A despeito da tese da existência de confisco na multa aplicada, por não atender aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, cabe destacar que alínea "a" do inciso II do Art. 340 do RICMS, advém dos ditames da Lei Estadual 6968/96, que fora concebida sob a aprovação do Poder Legislativo do Estado do Rio Grande do Norte, e até o presente momento não recebeu qualquer declaração de inconstitucionalidade da Alta Corte Jurídica deste país”(p. 0212),

89. Que “resta-nos afirmar que as razões da defendente se revelaram ineficazes para elidir a acusação do fisco do Rio Grande do Norte, que se fez acompanhar de informações extraídas dos próprios livros do contribuinte” (p. 0212),

90. para ao final decidir que “Pelo acima exposto e por mais que do processo consta , **JULGO PROCEDENTE** o Auto de Infração lavrado contra a empresa COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS-AMBEV, para impor à autuada a penalidade de **R\$ 1.012.226,34** (Hum milhão, doze mil, duzentos e vinte e seis reais e trinta e quatro centavos) prevista na alínea "a", do inciso II do Art. 340 do RICMS

citado, pelo aproveitamento indevido do crédito fiscal, sem prejuízo da cobrança .do imposto da ordem de R\$ 674.817,56 (seiscentos e setenta e quatro mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e seis centavos), com os devidos acréscimos legais”(p. 0212);

- 91.** Ainda, nos autos as CARTA DE INTIMAÇÃO (pp., 0214, 0216 e 0218), os TERMOS DE JUNTADAS DE AR (pp., 0215, 0217 e 00219), o TERMO DE CIÊNCIA, INTIMAÇÃO E RECEBIMENTO DE CÓPIA DA DECISÃO (p. 0225), o TERMO DE JUNTADA do RECURSO VOLUNTÁRIO (p. 0226),
- 92.** o RECURSO VOLUNTÁRIO (pp., 0227 a 0253), no qual após breve relatório diz no item “3. DA PRELIMINAR DE NULIDADE: AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO LANÇAMENTO FISCAL E OFENSA AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA POR DESCRIÇÃO GENÉRICA DA INFRAÇÃO E AUSÊNCIA DE PROVA” (p. 0228) que “Segundo as normas do processo administrativo a descrição da infração deve ser clara e precisa, de modo a permitir a compreensão da infração, bem como deve estar devidamente comprovada à ocorrência da infração, consoante o art. 39, § 3º e art. 44, IV, VI e VIII todos do Decreto nº 13.796/98” (p. 0228) e cita os referidos artigos, que “De acordo com o Autuante Recorrente deixou de recolher ICMS devido ao fato de ter se creditado "indevidamente" do imposto. Para comprovar sua assertiva, o Fisco anexa planilha contendo a relação das notas fiscais e seus valores” (p. 0228), que “o Fisco não descreve de forma compreensiva a exigência fiscal, não a comprova e muito menos demonstra, no corpo da autuação, a base de cálculo, a alíquota e o valor do ICMS exigido”(p. 0229),
- 93.** que “Agindo de forma contrária, trouxe a confirmação de que o auto de infração foi lavrado sem certeza do crédito tributário, sem delimitar, com precisão, seus aspectos quantitativos (base tributável e alíquota). Limitou-se, noutros termos, a afirmar a irregularidade na apuração do imposto/crédito, sem indicar descrevê-la corretamente e sem comprovação, afrontando, assim, os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta aos arts. 142, do CTN, ao art. 5º, LIV e LV, da CF, e ao art. 39, § 3º e art. 44, IV, VI e VIII todos do Decreto nº 13.796/98, conforme acima transcrito”(p. 0229),
- 94.** que “a clareza de informações e a comprovação da infração são requisitos fundamentais para a validade do procedimento administrativo fiscal. No presente caso, a tentativa de justificar o valor exigido descrevendo a infração de forma genérica e apenas apontando uma planilha, sem apresentar a cópia das notas fiscais, demonstra que o auto de infração não preenche os pressupostos legais para sua liquidez e certeza, nem permite o exercício pleno do direito ao contraditório e ampla defesa constitucionalmente assegurados ao contribuinte” (pp., 0229 a 0230), cita o artigo 142 do Código Tributário Brasileiro, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, para dizer que “a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calculando o imposto devido e os períodos cobrados” (p. 0230), que “a Autoridade Fiscal limitou-se a refutar a apuração do imposto procedida pela Recorrente, sem, contudo, indicar o pretense modo correto de efetuar tais cálculos, pois não apresentou os documentos que comprovem a utilização do crédito indevido” (p. 0230),
- 95.** que “está caracterizado que o Autuante não respeitou o preceito legal de lavratura de um ato administrativo vinculado e dependente de motivação, como

o é o auto de infração, pois olvidou que o auto deveria conter todos os dados pertinentes à comprovação do valor imputado, com menção do fato gerador, respectiva base de cálculo e alíquota, *ex vi* art. 39, § 3º e art. 44, IV, VI e VIII todos do Decreto nº 13.796/98” (p. 0230), cita o artigo 20, II e III do RPPAT, aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 1998 para dizer que “ fica demonstrado o prejuízo quando a verificação da infração e dos dados e valores apresentados pela fiscalização, situação que macula o crédito tributário exigido em violação ao devido processo legal, e em situação de absoluta iliquidez e incerteza, que culmina, ao seu turno, por cercear o direito ao contraditório e a ampla defesa assegurados ao contribuinte” (p. 0231), cita duas jurisprudências sobre o assunto, emanadas do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários - TARF da Secretaria da Fazenda do Estado do Pará e o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – TATE, para concluir que “*In casu*, o vício constata-se com a transgressão legal do art. 39, § 3º e art. 44, IV, VI e VIII todos do Decreto nº 13.796/98, na formalização do crédito tributário” (p. 0232), que “Desta forma, é de ser declarada a NULIDADE do Auto de Infração, diante da ausência de elementos necessários à apuração da liquidez e da certeza do crédito tributário, a fim de prestigiar a segurança jurídica”(p. 0232),

- 96.** No item “4. DOS FUNDAMENTOS DE MÉRITO” (p. 0232), subitem “4.1. Improcedência da exigência fiscal: regularidade do crédito tomado e compensado” (p. 0232), diz que “ A decisão recorrida discorre que somente darão direito ao crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo a partir de 1º de janeiro de 2020” (p. 0232),
- 97.** que “o primeiro equívoco da autuação consiste no fato do Fisco ter considerado os produtos adquiridos pela Recorrente como materiais de uso ou consumo, quando em verdade são insumos e produtos intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, não só a tomada e utilização de crédito, mas a não exigência da diferença de alíquota”(p. 0232),
- 98.** que “Os produtos intermediários cujas aquisições que geraram direito a crédito, glosado pela Recorrente, são, por exemplo: 1) lúpulo, malta, griz milho, levedura, açúcar refinado e xarope: insumos utilizados na industrialização de cerveja e refrigerante; 2) filtro polipropil: utilizado para filtrar a água utilizada no processo industrial de refrigerante; 3) óleo lubrificante: utilizados nos equipamentos da produção de cerveja e refrigerante; 4) detergentes ácido e alcalino: utilizados na assepsia e sanitização de equipamentos da linha de produção, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas; 5) graxa lubrificante: utilizada nas enchedoras e transportes de garrafas e latas na linha de produção; 6) aditivos para ácido e solda, sanitizante ácido e sanitizante quaternário de amônia: utilizados na assepsia, impedindo alteração de composição e qualidade das bebidas em razão de impurezas; entre outros insumos, que a perícia técnica - cuja produção desde já se requer – poderá comprovar serem indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo desenvolvido pela Recorrente, sem qualquer outra destinação em seu empreendimento” (pp., 0232 a 0233),
- 99.** e a partir daí desenvolve argumentos para comprovar a utilização desses produtos intermediários indispensáveis e de uso exclusivo no processo produtivo, de onde destacamos “uma vez utilizados essencialmente no processo produtivo, e mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para

- reclassificá-los como bens de uso ou consumo, como pretende fazer entender o Fisco” (p. 0234),
- 100.** que “ Sendo a Recorrente indústria do gênero alimentício, está obrigada a seguir os regulamentos da ANVISA (Portarias SVS/MS 326/97 e 540/97), quanto, por exemplo, a lavagem (e seus agentes) e higienização dos recipientes que conterão o produto final (bebidas), de modo a impedir que impurezas e elementos externos altere sua composição e qualidade” (p. 0234), que “se tais elementos não interferissem diretamente na composição e características essenciais do produto final, não seriam objeto de regulamentação da ANVISA, donde se concluir, sem sombra de dúvidas, tratem-se de insumos da produção, ainda que não se incorporem definitivamente ao produto final”(p. 0234),
- 101.** que “Sendo os produtos essenciais as etapas da cadeia de produção (insumo, filtragem e higienização), percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende o Fisco), porquanto integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário e a não exigência de imposto, nos termos do art. 109, f, "b" e art. 109-A, I, "b", do Decreto n° 13.640/97 (RICMS-RN), vigente à época do período fiscalizado (2008 e 2009) e art. 20, da Lei Complementar n. 87/96” (pp., 0234 a 0235), e cita os referidos artigos, para dizer que “a legislação confere direito ao crédito desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial ou integrem o produto final, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, como é o caso em apreço” (p. 0236),
- 102.** que “A discussão em comento não é escoteira, mas já encontra linha de solução no âmbito do Judiciário” (p. 0236), e cita partes do Embargos à Execução Fiscal n. 200750100616 (apenso à Execução Fiscal n° 200750100142), em trâmite junto à 2ª Vara Cível da Comarca de Estância/SE, inclusive dizendo que “foi produzido laudo pericial (doc. 03) que concluiu, sem margem para dúvidas, que os elementos tidos pelo Fisco como materiais de uso ou consumo (com o único fito de glosar os créditos regulares tomados pela Embargante), são, em verdade, verdadeiros insumos (produtos intermediários) de sua atividade!” (p. 0236),
- 103.** que “aliás, é a disciplina traçada por outros diplomas legislativos, como o Regulamento do IPI (Decreto n° 7.212/2010), que, ao tratar do direito a crédito de tal imposto -também sujeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade” (p. 0237), e cita os artigos 226, I e 610, I e II deste Regulamento para ainda afirmar o que “caracteriza o produto como intermediário é o desgaste, o consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial. Por essa concepção torna-se indevido o diferencial de alíquota” (p. 0238), cita partes do Acórdão n° 14.317/01 do Tribunal Administrativo da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, Auto de Infração n° 01.000137201-96, do Acórdão JF n° 0079-01/02 da SEFAZ-BA, CONSEF, da TJ-SC, Apelação Cível no 1998.012578-2, Rel. Des. Newton Trisotto,
- 104.** para dizer que “ em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2° da CF/88 e nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar n° 87/96), conclui-se pelo direito ao uso do crédito fiscal do ICMS pago na aquisição dos

- produtos destinados estritamente a integrar e viabilizar as etapas do processo de industrialização e produção de refrigerantes e cervejas” (p. 0239),
- 105.** que “*Mutatis mutandis*, mas utilizando-se da mesma lógica aqui vertida, destaca-se o precedente do Tribunal de Justiça de Pernambuco, que, julgando o recurso de *agravo* nº 0002164-41.2010.8.17.0000 (0208011-9), interposto pelo Estado de Pernambuco contra a Refrescos Guararapes Ltda. (Coca-Cola), classificou o Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) utilizados nas empilhadeiras dentro do processo produtivo, como sendo material imprescindível para a atividade industrial, em respeito, sobretudo, ao princípio da não-cumulatividade” (p. 0239), e cita a referida jurisprudência para dizer que “a percepção do que vem a ser insumo/produto intermediário é questão complexa que, ao contrário do realizado pelo Fisco, deve levar em conta concretamente a atividade desenvolvida por cada contribuinte, verificando quais os produtos a ela essenciais e indispensáveis, para, a partir daí, e por exclusão, indicar quais aqueles destinados unicamente ao seu uso ou consumo” (pp., 0241 a 0242), que “Trata-se, pois, de verificação casuística, sem fórmula pré-estabelecida, como a incorretamente utilizada pelo Fisco quando da autuação fiscal” (p. 0242).
- 106.** que “Nesta senda, são os entendimentos do Colendo ST J e do Egrégio TRF da 4ª Região” e cita duas jurisprudências dos respeitáveis órgãos jurisdicionais, qual sejam, respectivamente do STJ, REsp 1090156/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. em 1010812010, DJe 2010812010, e do TRF da 48 Região, Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404. 7100/RS, julgada em 2110712011(pp., 0242 a 0244),
- 107.** que “A esfera administrativa também vem trilhando o entendimento pela aplicação do princípio da não-cumulatividade e da essencialidade do produto no processo industrial” (p. 0244) e cita o Acórdão CJF 0186-11102, SEFAZ-BA,
- 108.** para concluir que “Do exposto, não admitir a natureza de produtos intermediários aos acima elencados e todos os demais "descaracterizados" no auto de infração, impedindo-se, pois, o creditamento do ICMS pago em suas aquisições, representa verdadeira violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e a todos os preceitos acima vertidos” (p. 0245), que “Assim sendo, denota-se a total improcedência da cobrança fiscal, traduzida no auto de infração, não havendo que se falar em glosa do crédito tributário em discussão, decorrente da aquisição de produtos intermediários indispensáveis ao desenvolvimento da atividade da Recorrente”(p. 0245),
- 109.** no subitem “4.2. Do Direito a Crédito na Aquisição de Bens para Uso ou Consumo, por Cautela” (p. 0246), diz que “A título meramente argumentativo, mesmo que fossem superadas as questões acima aventadas para concluir que os bens objeto da fiscalização subjacente versavam, realmente, sobre materiais destinados ao uso ou consumo da Recorrente, ainda assim não haveria que se falar em imposto a ser recolhido, conforme interpretação sistêmica da LC 87/96 com o CTN, partindo do princípio constitucional da não-cumulatividade e da regra do art. 146, 111, "a", da Carta” (p. 0246), que “Com efeito, as pretensas restrições ao creditamento conferidas por legislações infraconstitucionais colidem com a Constituição, na medida em que esta não criou qualquer limitação ao direito de crédito, salvo no que tange às operações isentas ou não sujeitas à incidência”,
- 110.** que “Tal inteligência decorre da constatação de que as hipóteses taxativas de restrição ao creditamento ou de anulação dos créditos gerados restringem-se àquelas previstas no art. 155, § 2º, 11, "a" e "b", da CF, segundo as quais 'a

isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (alínea "a" e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (alínea "b")), que "o texto constitucional apenas determinou o cancelamento de crédito de ICMS, limitando, assim, a regra da não-cumulatividade às hipóteses em que as operações de aquisição de mercadorias forem gravadas por isenção ou não-incidência",

111. e cita doutrina do professor Roque Antonio Carrazza inserta no seu "ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 341" (p. 0247), e do também José Eduardo Soares de Melo, comentando o art. 20, da LC n. 87/96, no seu "ICMS: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 247"(p. 0247),

112. para afirmar que "Como não poderia ser diferente, o RICMS-RN (Decreto n° 13.640/97), concretizando tais preceitos, dispõe em seus arts. 109 e 109-A que gera crédito a aquisição de produtos destinados ao uso, consumo e ativo permanente, conforme acima transcrito" (p. 0247), que "a Constituição Federal atribui à lei complementar a função de disciplinar o sistema da não-cumulatividade tributária do ICMS e, também, estabelecer sua base de cálculo (arts. 146, 111, "b" e 155, § 2°, XII, "c", da CF), não há dúvidas que qualquer disposição de legislação estadual em sentido contrário encontra-se eivada de inconstitucionalidade",

113. para concluir que "O que se pretende dizer é que o crédito gerado e tomado pela Recorrente o foi de modo absolutamente regular, não havendo, por isso, que se falar em possibilidade de sua autuação por tal aspecto, que não se revela conflitante com a legislação de regência" e que "Do exposto, não restam dúvidas quanto à regularidade do procedimento da Recorrente e, por sua vez, a total improcedência da exigência fiscal" (p. 0247),

114. no subitem "4.3. Da exorbitância da multa aplicada" (p. 0248) diz que "Duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não confisco" (p. 0248),

115. que "No que atine ao primeiro ponto, cediço é que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, a qual não foi realizada no feito administrativo subjacente" (p. 0248), que "os pretórios administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante. Veja-se, a título de exemplo, o seguinte aresto proferido pelo CARF:

'MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SÚMULA CARF N° 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.' (CSRF. Recurso n° 155.351.Acórdão n° 9101-00.5496. Sessão de 11 de janeiro de 2010)'"(p. 0248),

116. que "Inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução"(p. 0248),

117. que na "segunda questão), percebe-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal" (p. 0248), que "a Constituição veda a

utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes”,

- 118.** cita o *STF. RE 91707 I MG. Segunda Turma: Min. Moreira Alves. DJ. 29.02.1980, p. 00975, e parte do voto do Min. Xavier de Albuquerque*, quando do julgamento do RE nº 81.550/MG, que reduziu multa imposta no patamar de 100% (inferior à maioria das aplicadas na autuação discutida neste feito) para 30%, o acórdão proferido pela Corte Excelsa na ADI 1075, para concluir que “*Data venia*, não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora”(p. 0252), que “Em situações tais, como ocorre nos autos, cabe ao Poder Judiciário fazer as vezes de legislador negativo, e afastar a cobrança exorbitante, ante sua flagrante inconstitucionalidade, vez que representa ofensa direta à garantia constitucional à propriedade privada(art. 5º, *caput* e XXII, da CF), apenas passível de restrição nos casos por ela expressamente elencados” e que “requer-se, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%)” (p. 0252),
- 119.** no item “5. DO PEDIDO” (p. 0252), diz que “requer-se a total improcedência da autuação, em especial para que se decrete: i) a nulidade do lançamento fiscal, por ausência de descrição legal precisa, preterição do direito de defesa e inversão do ônus da prova; ii) no mérito, a improcedência da autuação, uma vez que não há imposto a ser recolhido diante da garantia da utilização do crédito decorrente da aquisição de insumo e produto intermediário utilizado na industrialização; iii) subsidiariamente, a nulidade da multa aplicada ou, ao menos, sua redução a um patamar razoável (entre 20% e 30%)” (p. 0252),
- 120.** que “Na oportunidade, pugna que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade” e “Protesta a Recorrente pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de novos documentos, bem como a realização de diligência e perícia fiscal a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor. Termos em que pede e espera deferimento” (p. 0253)
- 121.** Consta ainda o SUBSTABELECIMENTO (p. 0257), a cópia do documento “AMBEV, Assunto: Laudo – Utilização de materiais intermediários e ou materiais secundários” (p. 0258), assinado por Creusa Ferreira Leme Alves, Química, CRQ – 4ª Região nº 04206186, CPF nº 721.177.298-00, o documento DESCRIÇÕES DE ITENS (pp., 0259 a 0263), o TERMO DE REMESSA (p. 0265), o TERMO DE CONFERÊNCIA (p. 0265), o DESPACHO (p. 00267) exarado pelo ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado reservando-se a emissão de parecer oral na ocasião da sessão de julgamento.
- 122.** É o Relatório.

Sala Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 14 de maio de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva
Relator



**RIO GRANDE DO NORTE
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO n° : 3679/08/01/2010-7.

NÚMERO DE ORDEM: 0242/2012-CRF.

PAT N°: 0183/2010- 1ª URT.

RECORRENTE : COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV.

ADVOGADO: RODRIGO AYRES DE MORAIS E OUTROS.

RECORRIDO: SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO.

RELATOR : CONS. WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA.

AUTUANTE: RICARDO MARINHO NOGUEIRA FERNANDES

VOTO

123. Da análise do Auto de Infração n.º n°000030/2010 – 1ª URT, de 26/04/2010, consta que a empresa acima epigrafada, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) ocorrência, onde consta no item “OCORRÊNCIA”, que a Recorrente “lançou indevidamente crédito fiscal, reduzindo assim o recolhimento do imposto devido, conforme demonstrativo em anexo”, e no item “INFRIGÊNCIA” que “o contribuinte infringiu o disposto no(s) art. 150, III, combinado com o Art. 108, Art. 150, XIII e Art. 118, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n°13.640 de 13/11/1997”, e no item “PENALIDADE” a “prevista no(s) Art. 340, II, “a”, combinado com Art. 133, todo(s) do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n° 13.640, de 13/11/1997”.

124. A infringência apontada que redundou na proposta de penalidade citada gerou um débito fiscal composto de ICMS no valor de R\$ 674.817,56

(seiscentos e setenta e quatro mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e seis centavos) e Multa de R\$ 1.012.226,34 (hum milhão, doze mil, duzentos e vinte e seis reais e trinta e quatro centavos), perfazendo um montante de R\$ 1.687.043,90 (hum milhão, seiscentos e oitenta e sete mil, quarenta e três centavos e noventa centavos).

- 125.** Inicialmente é preciso assentar alguns fatos incontroversos nos autos, ou mais precisamente fatos que estão nos autos e não foram contestados por nenhuma das partes, quais sejam,
- 126.** em primeiro lugar que a Recorrente admite em sede de IMPUGNAÇÃO que “por algum equívoco, aproveitou créditos em duplicidade, no valor de R\$ 116.256,61 (centos e dezesseis mil, duzentos e cinquenta e seis reais e sessenta e um centavos),
- 127.** que “Os créditos apurados em duplicidade se referem a R\$ 55.352,25, de fevereiro de 2008, e R\$ 60.904,25, de agosto de 2008, os quais foram novamente registrados em dezembro de 2008” (p. 0104),
- 128.** o Autuante, por sua vez, em sede de CONTESTAÇÃO, concorda e diz que “nada tem contra a pretensão da Autuada ao reconhecer em parte a existência de crédito indevido, e, solicitar guia para o recolhimento dos valores constantes nos itens "a" e "b", claro que, acrescidos da correção monetária, juros, e da multa estipulada, obviamente, se tal for possível operacionalmente, e, de acordo com ditames do RICMS”(p. 0158),
- 129.** a Decisão nº 106/2012 da COJUP também assente ao dizer que “a peça de defesa (fls. 160/161) confessa que apropriou-se indevidamente do valor de R\$ 119.579,91, que se revelam incontroversos” (p. 0209), que “entendo totalmente inaceitável a alegação do contribuinte que procurar a repartição preparadora para pagamento destes valores e não obteve sucesso, eis que desprovida de provas, situação essa que requer que seja concedido novo prazo para esse recolhimento parcial com 50% da penalidade” (pp., 0209 a 0210), que “Esse requerimento nesse momento de decisão de primeiro grau, não encontra amparo no RPPAT, podendo o contribuinte, querendo, fazê-lo com os demais percentuais de descontos previstos ali previstos” (p. 0210),
- 130.** em segundo, que a Recorrente repetidas vezes diz que vai acostar aos autos Notas Fiscais, ao dizer que “referida listagem de produtos pode ser verificada das Notas Fiscais de entrada de mercadorias, referentes aos anos de 2008 e 2009, que estão sendo levantadas pela empresa e serão posteriormente juntadas a este processo”(p. 0115),
- 131.** que “Até porque os produtos que deram origem aos créditos ora glosados (constantes das notas fiscais que serão juntadas posteriormente), são indispensáveis na cadeia de produção das bebidas, que são o produto final comercializado pela empresa”(p. 0116),
- 132.** como também Notas de Débito ao dizer que “Exigir o pagamento dos mencionados créditos da autuada, acarretaria em inevitável *bis in idem*, visto que referidos valores já foram todos devidamente quitados, através

da emissão de Notas de Débito que compensou e anulou o creditamento anteriormente realizado” (p. 0119), que “Tais Notas de Débito estão sendo devidamente identificadas, para fins de juntada posterior aos presentes autos” (p. 0119),

133. entretanto, não foi acostado aos autos nenhuma Nota Fiscal ou Nota de Débito, para que viessem a corroborar as enfáticas afirmações da Recorrente, tanto na IMPUGNAÇÃO como no RECURSO VOLUNTÁRIO,
134. em terceiro, que o pedido de perícia requerido pela Recorrente, ao dizer que “d) Seja **deferido o pedido de realização de perícia, capaz de reconhecer a validade dos créditos registrados pela autuada, bem como a juntada de documentação posterior, para fins de comprovação do alegado**” (p. 0124),
135. foi deferido pelo Julgador da COJUP, ao dizer que “DETERMINO a produção de prova pericial requerida pela Autuada”(p. 0184), com os honorários para a Recorrente e depois, ao dizer que “DETERMINO DE OFÍCIO a produção de prova pericial antes requerida pela autuada” (p. 0191),
136. entretanto, ambos se mostraram ineficazes, a despeito de ter sido editadas Portarias nomeando o Perito, ter sido realizada a NOTIFICAÇÃO (p. 0188) e o TERMO DE DILIGÊNCIA nº 01 (p. 0194) para a Recorrente, respectivamente, recolher os honorários e apresentar cópias de Notas Fiscais, do Livro Registro de Entradas e do Livro Registro de Apuração do ICMS com os devidos lançamentos das Notas Fiscais, pois a Recorrente não se manifestou em nenhuma das duas oportunidades;
137. Isto posto, cabe inicialmente tratarmos da preliminar alegada pelo Recorrido ao dizer que “3. DA PRELIMINAR DE NULIDADE: AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO LANÇAMENTO FISCAL E OFENSA AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA POR DESCRIÇÃO GENÉRICA DA INFRAÇÃO E AUSÊNCIA DE PROVA” (p. 0228)
138. e que “Segundo as normas do processo administrativo a descrição da infração deve ser clara e precisa, de modo a permitir a compreensão da infração, bem como deve estar devidamente comprovada à ocorrência da infração, consoante o art. 39, § 3º e art. 44, IV, VI e VIII todos do Decreto nº 13.796198”;
139. o Autuante ao descrever a OCORRÊNCIA diz claramente que a Recorrente “lançou indevidamente crédito fiscal, reduzindo assim o recolhimento do imposto devido, conforme demonstrativo em anexo”, e isto é perfeitamente racional, independente de se concordar ou não com a afirmativa ou seja, que na apuração do ICMS a Recorrente utilizou de créditos fiscais dos

quais não eram permitidos utilizar por vedação legal, e por conseguinte pagou o ICMS em valores menores do que o devido,

140. e o Demonstrativo de Débitos Fiscais, está também precisamente expondo em termos de uma planilha, o que a OCORRÊNCIA aponta, com as colunas de “mês”, “créd. aprop.”, “cód. Fiscal”, “créd. legit”, “cód. fiscal”, “créd. indev”, “multa”, e as linhas, com as respectivas quantidades,

141. e na “INFRIGÊNCIA”, expôs o Autuante que “o contribuinte infringiu o disposto no(s) art. 150, III, combinado com o Art. 108, Art. 150, XIII e Art. 118, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/1997”,

142. ou seja, o artigo 150, incisos III e XIII diz que

Art. 150. São obrigações do contribuinte:

.....
III- pagar o imposto devido na forma e prazo previstos na legislação;

.....
XIII- escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes neste Regulamento;

ou seja, em decorrência da utilização indevida de créditos, conforme está na OCORRÊNCIA, e é um corolário perfeitamente compreensível, a Recorrente recolheu o ICMS em valores menores do que deveria, fato que não teria ocorrido se a Recorrente tivesse utilizado, no abatimento entre débitos e créditos, tão somente os créditos que, no entendimento do Autuante, seriam legítimos,

143. como assim não procedeu e utilizou créditos ilegítimos, descumpriu a obrigação de pagar de “pagar o imposto devido na forma e prazo previstos na legislação” e racionalmente, e também a de escriturar “os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes neste Regulamento”,

144. além do mais o artigo 108 do mesmo estatuto regulamentar diz que

Art. 108. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e à escrituração nos prazos e condições estabelecidos neste regulamento;

145. e no item “PENALIDADE” o Autuante apontou a “prevista no(s) Art. 340, II, “a”, combinado com Art. 133, todo(s) do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997”, ou seja,

Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

.....
II- com relação ao crédito do imposto:

a) lançar indevidamente crédito e/ou não realizar o seu estorno nos casos em que o mesmo é obrigatório: cento e cinquenta por cento do valor do crédito indevidamente aproveitado, sem prejuízo da cobrança do imposto que deixou de ser recolhido em razão de sua utilização;

tudo de conformidade com os fatos apontados nos autos, pois a Recorrente, segundo o Autuante, utilizou créditos indevidos e portanto deve sofrer a penalidade de multa por “lançar indevidamente crédito”;

146. sendo este também o entendimento do Julgador da COJUP ao ultrapassar as preliminares suscitadas na IMPUGNAÇÃO ao dizer que “que “Entendo não merecer guarida essas teses de nulidades suscitadas na defesa, à medida que sua peça impugnatória entende ataca objetivamente a questão essencial da denuncia fiscal, que diz respeito à apropriação indevida de créditos fiscais, conforme consta da relação de recolhimentos do contribuinte, lançados segundo códigos fiscais que não dão direito ao crédito fiscal, outros créditos considerados também ilegítimos e o caso de valores utilizados em duplicidade” (p. 0208),

147. e continua ao dizer que “A maior prova de que o contribuinte enxergou claramente a denúncia, repousa no exemplo de alguns trechos de sua defesa (fls. 103/104) que ora destacamos: “ ... a impugnante reconhece que uma parte dos créditos por ela utilizados não geravam esse direito, razão pela qual pretende proceder com a quitação” (pp., 0208 a 0209), “a autuada verificou que, durante a fiscalização por algum equívoco, aproveitou créditos em duplicidade, no valor de R\$116.256,61 (cento e dezesseis mil, duzentos e cinquenta e seis reais e sessenta e um centavos), assim como incluiu, na lista de bens de recolhimento antecipado com direito a crédito, bens de uso e consumo, que, por disposição da Lei Complementar nº 87/96, ainda não são passíveis de gerarem créditos” (p. 0209), “Os créditos apurados em duplicidade se referem a R\$ 55.352,25, de fevereiro de 2008, e R\$ 60.904,25, de agosto de 2008, os quais foram novamente registrados em dezembro de 2008. Por sua vez, os produtos de uso e consumo, que geraram créditos indevidos, no montante de R\$ 3.323,41, tratam de formulários, botas, botinas calças e camisas” (p. 0209),

148. assim, é perfeitamente compreensível que o valor do ICMS é o valor dos créditos utilizados ilegalmente e a multa é de “cento e cinquenta por cento do valor do crédito indevidamente aproveitado, sem prejuízo da cobrança do imposto que deixou de ser recolhido em razão de sua utilização” conforme a PENALIDADE apontada na Auto de Infração nº 0030/2010,

149. por isto, entendo que não deve prosperar a preliminar suscitada;

150. Ainda, uma observação é de crucial importância, pois todo o arrazoado da Recorrente no tocante a preliminar é perfeitamente consistente, nos aspectos legais, doutrinários e jurisprudenciais, entretanto não se coaduna com os fatos dos autos aqui presentes, pois, volto a afirmar que o Auto de Infração nº

0030/2010 é claro, líquido e certo, oferecendo adequada compreensão da ocorrência, da infração cometida e da penalidade apontada, propiciando a Recorrente condições de realizar o contraditório e a ampla defesa, como podemos claramente verificar que assim foi feito nos autos;

- 151.** No tocante ao “4. DOS FUNDAMENTOS DE MÉRITO” (p. 0232), subitem “4.1. Improcedência da exigência fiscal: regularidade do crédito tomado e compensado” (p. 0232), a Recorrente ao dizer que “ A decisão recorrida discorre que somente darão direito ao crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo a partir de 1º de janeiro de 2020” (p. 0232)
- 152.** e que “o primeiro equívoco da autuação consiste no fato do Fisco ter considerado os produtos adquiridos pela Recorrente como materiais de uso ou consumo, quando em verdade são insumos e produtos intermediários, que participam de seu processo industrial na condição de elementos essenciais, sendo nele consumidos, autorizando, não só a tomada e utilização de crédito, mas a não exigência da diferença de alíquota”(p. 0232),
- 153.** entretanto, ao observarmos a documentação constante nos autos, não identificamos este “primeiro equívoco”, como também o próprio Autuante, no item “DO PROCEDIMENTO FISCAL” (p. 0152) diz que “comprovou-se, de pronto, o aproveitamento de valores indevidos como crédito fiscal, como explanaremos a seguir: a) valores apropriados como Crédito Fiscal em duplicidade; b) Valores apropriados como crédito fiscal sem documento fiscal que comprove a sua origem; c) Valores apropriados como Crédito Fiscal, baseados no recolhimento do ICMS da Autuada, através de documentos fiscais que não permitem direito ao crédito, no caso, o ICMS relativo ao diferencial de alíquota classificado no Código Fiscal 1245, e, o ICMS antecipado sem direito a crédito, classificado no Código Fiscal 1241” (p. 0152),
- 154.** ou seja, em relação aos créditos fiscais oriundos de “a) valores apropriados como Crédito Fiscal em duplicidade”, a própria Recorrente reconhece que assim procedeu e fez tentativas para recolher, não obtendo sucesso, ao dizer que “a Autuada verificou que, durante a fiscalização, por algum equívoco, aproveitou créditos em duplicidade, no valor de R\$ 116.256,61 (centos e dezesseis mil, duzentos e cinquenta e seis reais e sessenta e um centavos)(p. 0103) e que “Os créditos apurados em duplicidade se referem a R\$ 55.352,25, de fevereiro de 2008, e R\$ 60.904,25, de agosto de 2008, os quais foram novamente registrados em dezembro de 2008” (p. 0104), portanto, entendo que como totalmente pertinente a glosa ou a anulação dos créditos relativos às operações mercantis anteriormente realizadas por haver o aproveitamento em duplicidade de créditos fiscais;
- 155.** no tocante aos “b) Valores apropriados como crédito fiscal sem documento fiscal que comprove a sua origem” (p. 0152), entendo que, como se trata de imposto cujo lançamento é por homologação, toda a apuração é realizada pela Recorrente, cabendo ao fisco homologar expressamente ou tacitamente os procedimentos realizados, entretanto, a Recorrente de posse de suas notas fiscais não teve sequer o cuidado de acostar as que viessem a comprovar a veracidade dos créditos apontados pelo fisco como créditos “sem documento fiscal que comprove a sua origem”(p. 0152), apesar de repetidas vezes ter prometido acostá-los aos autos quando diz “que estão sendo levantadas pela empresa e serão posteriormente juntadas a este processo”(p. 0115), o que se verifica facilmente é que não acostou

nenhuma nota fiscal que viesse a dar suporte para a utilização dos créditos apontados, fazendo prevalecer, o conjunto probatório das afirmações do Autuante, ou seja, é de fundamental importância que os créditos fiscais utilizados na escrita do contribuinte do ICMS sejam lastreados em documentação fiscal idônea,

156. e é este o ensinamento do professor Roque Antonio Carrazza, no seu ICMS, MALHEIROS EDITORES LTDA, 15ª edição, São Paulo, SP, no Capítulo V, O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS, ao tratar do montante de ICMS correspondente à vantagem econômica de benefício fiscal ou financeiro, concedido em eventual desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, quando diz que “Reiteramos que, ocorrendo fato susceptível de tributação por meio de ICMS, o direito ao crédito, consignado em documento fiscais idôneos, é inafastável. Segue-se, pois, que, tendo amparo em documentos formalmente em ordem, o contribuinte que adquire mercadorias não pode ter negado o direito ao crédito de ICMS pela pessoa política que se julgue prejudicada por medida de responsabilidade de outra pessoa política”(p. 389),

157. e que “mesmo em face de notas fiscais inidôneas, o adquirente da mercadoria (ou o fruidor do serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação) pode aproveitar os créditos de ICMS, caso comprove, por meio de registros contábeis ou outros meios em Direito admitidos, que a operação de compra e venda (ou a contratação do serviço) se realizou e, portanto, que houve a entrega do bem (ou a fruição do serviço) e o pagamento avençado. Nesse sentido, a jurisprudência mansa e pacífica do STJ” (ob. Cit. p. 390),

158. e “o quadro jurídico não se altera, ainda que as mercadorias tenham sido recebidas em operações de transferência, vale dizer, em remessas efetuadas por estabelecimentos da mesma empresa. Basta tenha havido regular operação interestadual, devidamente documentada”(ob. Cit. p. 392), e em nota de rodapé dessa assertiva diz que “18. Naturalmente, em havendo notas fiscais inidôneas, o estabelecimento que recebe a mercadoria não poderá alegar boa-fé e, portanto, nessa situação específica – que haverá de ser devidamente provada pelo Fisco - , não poderá aproveitar os créditos de ICMS” (ob. Cit. p. 392),

159. e mais, “Logo, estando os valores de ICMS formalmente caracterizados nos documentos fiscais emitidos e correspondendo a operações ou prestações que a legislação fiscal tem por indiscutivelmente sujeitas à incidência do ICMS, o direito à tomada dos respectivos créditos se impõe, de modo incontornável” (ob. Cit. p. 0445),

160. portanto, entendo que, a falta de documento fiscal que confirme a existência do crédito fiscal constante da escrita do Requerente torna totalmente pertinente a anulação dos créditos relativos às, possíveis, operações mercantis anteriormente realizadas;

161. no tocante a “c) Valores apropriados como Crédito Fiscal, baseados no recolhimento do ICMS da Autuada, através de documentos fiscais que não

permitem direito ao crédito, no caso, o ICMS relativo ao diferencial de alíquota classificado no Código Fiscal 1245”, ou seja, decorrente de aquisições de mercadorias para o ativo permanente, tratando desse aspecto o referido professor diz que, “e, como se tudo não bastasse, o art. 20, § 5º, da Lei Complementar 87/1996 ‘disciplinou’ o aproveitamento de créditos provenientes de aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente, verbis: “§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”(pp., 0451 a 0452),

162. e em nota de rodapé sobre a citação, o precitado mestre diz, respectivamente, que “(Redação determinada pela Lei Complementar 102/2000. O STF, na ADI 2.325-0 (DJU 6.10.2006), decidiu que o dispositivo passou a ter eficácia a partir de 1.1.2001)” (p. 0452), “Redação determinada pela Lei Complementar 102/2000”(p. 0452), “Redação determinada pela Lei Complementar 102/2000”(p. 0452), “Redação determinada pela Lei Complementar 120/2005, produzindo efeitos a partir de 1.1.2006”(p. 0452), “Redação determinada pela Lei Complementar 102/2000”(p. 0452), “Redação determinada pela Lei Complementar 102/2000”(p. 0452), “Redação determinada pela Lei Complementar 102/2000”(p. 0452),

163. e continuando diz que “em decorrência destas novas restrições, aumentou a distância que separava a Lei Kandir dos ditames constitucionais. É que estas restrições, agora temporais, à utilização de créditos fiscais, para fins de pagamento do ICMS, implicam, por via oblíqua, derrogação do princípio da

não cumulatividade do ICMS. E, para ‘completar’ a afronta à Lei das Leis, o inciso VII do § 5º do art. 20 da Lei Complementar 87/1996 arbitrariamente dispõe que, ao cabo de 48 meses, eventual ‘saldo remanescente do crédito será cancelado’. Não se poderia dizer mais, nem se poderia dizer pior” (pp., ob. Cit. pp., 0452 a 0453)

164. assim, mesmo diante da irretorquível pena doutrinária do citado professor, que também diz, “continuamos insistindo em que cabe ao Judiciário restabelecer, o quanto antes, o primado da Constituição, que, lamentavelmente, continua a ser atropelada” (ob. Cit. p. 0450), entendo, que por ser norma válida do Direito positivo brasileiro, é perfeitamente aplicável, até que o Poder Judiciário a expulse do ordenamento pátrio pelos remédios compatíveis,

165. como também explicita o citado professor ao nos ensinar, tratando de benefícios fiscais concedidos fora dos limites estabelecidos no artigo 155, §m 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, que “ embora não se negue que isenções, incentivos e outros benefícios, em matéria de ICMS, devam ser conveniados, em ordem a impedir conflitos entre as unidades Federadas, o fato é que tais benesses, ainda que concedidas irregularmente, gozam de presunção de legitimidade, não tendo, pois, o condão de prejudicar os contribuintes que adquirem mercadorias (ou contratam serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação), impedindo-os de fruir por inteiro, do direito ao crédito advindo do já estudado princípio da não cumulatividade” (ob. Cit. pp., 0386 a 0387),

166. e sua nota de rodapé nº 9 ao dizer que “As normas que concedem benefícios fiscais, inclusive em matéria de ICMS, só perdem eficácia, após definitivamente declaradas inconstitucionais pelo STF e a suspensão de sua execução, pelo Senado Federal (art. 52, X, da CF)” (ob. Cit. p. 0386),

167. isto posto, entendo que é totalmente pertinente a glosa ou a anulação dos créditos relativos às operações mercantis anteriormente realizadas, por haver sido apropriados valores decorrente da aquisição de mercadorias para o ativo permanente, sem os fracionamentos temporais, da regra esposada nos arts. 20, § 5º, da Lei Complementar 87/1996 e 29, § 1º, incisos de I a VII da Lei nº 6.968/1996;

168. no tocante a “c) Valores apropriados como Crédito Fiscal, baseados no recolhimento do ICMS da Autuada, através de documentos fiscais que não permitem direito ao crédito, no caso”, “o ICMS antecipado sem direito a crédito, classificado no Código Fiscal 1241” (p. 0152), ou seja, os créditos oriundos de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento,

169. que a Recorrente trata no item **“4.2. Do Direito a Crédito na Aquisição de Bens para Uso ou Consumo, por Cautela”**(p. 0246),(negrito no original),

170. e que na pena do professor acima citado, ao tratar do artigo 33, inciso I da Lei Complementar 87/1996, nos ensina que “absurdo maior encerrava o inciso I deste mesmo art. 33 quando procrastinava para 1.1.1998 (!) o

aproveitamento dos créditos referentes às mercadorias de uso e consumo do estabelecimento” (ob. Cit. p. 449), e que “ o absurdo foi levado às últimas consequências com a edição da Lei Complementar 92, de 23.12.1997 (DOU 24.12.1997), que, sob pretextos no mínimo questionáveis, ‘prorrogou’ esta data para o dia 1.1.2000(!)” (p-p., 0449 a0450), que “infelizmente, as inconstitucionalidades não param por aí, já que a Lei Complementar 99, de 20.12.1999, tornou a ‘prorrogar’ este direito de crédito para 1.1.2003 – verbis: ‘I- somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2003’”(p. 0450), que “numa verdadeira pantomina, a Lei Complementar 114/2002 voltou a adiar a fruição do direito de crédito em tela, agora para 1.1.2007”(p. 0450), que “mas a ‘novela’ continua: a Lei Complementar 122/2006 novamente procrastinou a fruição do direito de crédito, desta feita para 1.1.2011. E como era de se prever, ‘pelo andar da carruagem’, a Lei Complementar 138/2010 tornou a prorrogar este prazo para 1.1.2020” (p. 0450),

171. e conclui, como alhures citamos que “continuamos insistindo em que cabe ao Judiciário restabelecer, o quanto antes, o primado da Constituição, que, lamentavelmente, continua a ser atropelada” (ob. Cit. p. 0450),

172. isto posto, entendo, que por ser norma válida do Direito positivo brasileiro, é perfeitamente aplicável, até que o Poder Judiciário a expulse do ordenamento pátrio pelos remédios compatíveis,

173. portanto é totalmente pertinente a glosa ou a anulação dos créditos relativos às operações mercantis anteriormente realizadas, por haver sido apropriados valores decorrente da aquisição de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, em desacordo da regra esposada nos arts. 33, inciso I, da Lei Complementar 87/1996 e suas alterações posteriores, no caso em foco, especialmente a Lei Complementar 122/2006 que prorrogou a fruição do direito de crédito para 1.1.2011 e 73, e suas alterações posteriores, da Lei nº 6.968/1996;

174. Ainda é de todo imperioso salientar que o Autuante procedeu de modo muito simples, facilmente perceptível no seu trabalho de fiscalização, ou seja, de posse do Livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS – Modelo P9, de confecção da própria Recorrente, no item APURAÇÃO DO SALDO, verificou a existência de valores deduzidos oriundos de créditos fiscais e os confrontou com o Recolhimento de ICMS por Contribuinte da Recorrente, em cada mês apontado, confirmando os créditos advindos de RECOLHIMENTO ANTECIPADO DE ICMS(cód. 1240) e excluindo os demais que não podiam ser utilizados para abatimento conforme vimos acima (códos 1241, 1245, etc.), ou seja foram excluídos créditos em duplicidade, crédito que não tinham lastro em documentos ou notas fiscais, créditos de mercadorias adquiridas para integrarem o ativo permanente e de uso ou consumo do estabelecimento,

175. entretanto, a Recorrente apesar de alegar alguns que produtos davam direito a crédito por integrarem o produto final, em nenhum momento, acostou aos autos, qualquer um desses documentos ou notas fiscais que viessem a comprovar a sua afirmação;

176. No item “4.3. Da Exorbitância da multa aplicada” (p. 0248), a Recorrente diz que “Duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não confisco” (p. 0248),

177. No tocante ao subitem “(i)”, entendo que a aplicação da multa decorreu da aplicação, no caso, do que determina o artigo 64, inciso II, alínea “a” da Lei 6.968 de 30 de dezembro de 1996, a qual instituiu o ICMS no âmbito do Estado do Rio Grande do Norte, ao ditar que:

Art. 64. Serão punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

.....
II - com relação ao crédito do imposto:

a) lançar indevidamente crédito e/ou não realizar o seu estorno nos casos em que o mesmo é obrigatório: cento e cinquenta por cento do valor do crédito indevidamente aproveitado, sem prejuízo da cobrança do imposto que deixou de ser recolhido em razão de sua utilização;

178. Portanto, perfeitamente aplicável, pois como vimos anteriormente, a Recorrente lançou indevidamente créditos fiscais;

179. No tocante ao subitem “(ii)” diz que “percebe-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal” (p. 0248), que “a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes”,

180. Assim, ao citar inicialmente o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal para invocar o princípio da impossibilidade de utilização de tributo com o efeito de confisco “às multas cominadas em percentuais ou montantes excessivos” (p. 419), entendo que essa alegação não deve prosperar pelo fato do referido dispositivo tratar de tributos e não de multa, senão vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

181. Assim, claramente percebemos que “utilizar tributo” não se estende as multas por infrações a legislação tributária, além do que, ao verificarmos os valores contábeis mensais e anuais fica patente que os valores da multa não afetariam o patrimônio da Recorrente ao ponto de configurar o confisco, nem muito menos de ferir o princípio da proporcionalidade, portanto, entendo que esse argumento também não deve prosperar;

182. Do exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO em conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário interposto, para confirmar a Decisão Singular, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE.

183. É o voto.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 21 de maio de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva

Relator



RIO GRANDE DO NORTE
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO nº : 3679/08/01/2010-7.

NÚMERO DE ORDEM: 0242/2012-CRF.

PAT Nº: 0183/2010- 1ª URT.

RECORRENTE : COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV.

ADVOGADO: RODRIGO AYRES DE MORAIS E OUTROS.

RECORRIDO: SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO.

RELATOR : CONS. WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA.

AUTUANTE: RICARDO MARINHO NOGUEIRA FERNANDES

ACÓRDÃO Nº106/2013

EMENTA – ICMS – PRELIMINARES AFASTADAS. Certeza e liquidez atestadas na descrição clara e precisa da denúncia apresentada pelo autuante, corroboradas pelo exercício irrestrito da ampla defesa e do contraditório pela atuada. Perícias deferidas em Primeira Instância, mas frustradas pela própria requerente. BIS IN IDEM não configurado. **OCORRÊNCIA 01.** “LANÇOU INDEVIDAMENTE CRÉDITO FISCAL, REDUZINDO ASSIM O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO, CONFORME DEMONSTRATIVO EM ANEXO”. Defesa admite aproveitamento de créditos em duplicidade em relação à parte do débito fiscal denunciado, e em relação ao remanescente não junta provas de suas alegações que possam modificar a pretensão do Fisco. Recolhimento do ICMS em valores menores do que deveria através de utilização de créditos ilegítimos. **RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E IMPROVIDO. DECISÃO SINGULAR MANTIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, em harmonia com o parecer oral do digno representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, À UNANIMIDADE de votos em conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, mantendo a Decisão Singular, que julgou o Auto de Infração Procedente.

Sala Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 21 de maio de 2013.

Marta Jerusa Pereira Souto Borges da Silva
Presidente

Waldemar Roberto Moraes da Silva
Relator

Kennedy Feliciano da Silva
Procurador do Estado