



**DECISÃO Nº:** 53/2011  
**PROTOCOLO Nº:** 101266/2011-1  
**PAT N.º:** 31/2011-6ª URT  
**AUTUADA:** ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COM. E IND. LTDA  
**FIC/CPF/CNPJ:** 20.212.221-2  
**ENDEREÇO:** R. João da Escossia, 1724 – Nova Betânia Mossoró-RN

**EMENTA – ICMS –** Lançamento de créditos fiscais indevidos por inobservância ao índice resultante da relação **Base de Cálculo/Valor Contábil** – Índice que prestigia o Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade. Estorno oportunizado e não realizado. Defesa que se revela em mera irrisignação contra dispositivos de Lei e em alegações desprovidas de quaisquer elementos de prova. Processo que se reveste das formalidades legais. Por ser a Atividade Fiscal é plenamente vinculada, detectada a infração, por dever de ofício, deve o agente oferecer a denúncia, não lhe sendo atribuído qualquer poder discricionário. O lançamento (aproveitamento) indevido de créditos fiscais, por si só, enseja a aplicação da penalidade contida na alínea “a”, inc. II do art. 340 do RICMS. A exigência do imposto em decorrência desse mesmo fato, como providência aditiva ou complementar, é que depende da efetiva utilização dos créditos indevidamente aproveitados. *In casu*, **aproveitar** e **utilizar** tem significados e resultados tributários bem distintos. Denúncia comprovada através de robusto conjunto probatório oriundo de informações emanadas da própria atuada. Conhecimento e acolhimento parcial da Impugnação, afastamento da exigência do Imposto por não se vislumbrar nos autos, ainda, a repercussão dos créditos indevidos no quanto devido ou recolhido ao erário. Procedência em Parte da Ação Fiscal – Remessa necessária que se impõe.

## DO RELATÓRIO

### 1. DENÚNCIA

Conforme se depreende do Auto de Infração nº 140/2011 – 6ª URT, lavrado em 16 de maio de 2011, a empresa acima identificada, já bem qualificada nos autos, em decorrência da utilização de crédito fiscal indevido, por estar em desacordo com o que preceitua o RICMS, mais precisamente por não ter levado em conta, para efeito de apropriação dos créditos decorrentes de operações destinadas ao ativo fixo, o efetivo índice representativo das operações de saídas tributadas em confronto com o total das operações.

Com isso, deu-se por infringido o Art. 150, inciso III e XIII c/c Art. 108, Art. 109-A, Art.113, Art. 118, todos do decreto 13.640 de 13 de novembro de 1997.

Ludnilson Araújo Lopes 1  
Julgador Fiscal



Como penalidade foi proposta a constante do art. 340, inciso II, alínea "a" do supracitado instrumento regulamentar, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133 do referido RICMS

A composição do crédito tributário, segundo o autor do feito, é a seguinte: multa no valor de R\$ 106.208,97 (cento e seis mil duzentos e oito reais e noventa e sete centavos) e imposto no valor de R\$ 70.805,98 (setenta mil oitocentos e cinco reais e noventa e oito centavos), perfazendo um crédito tributário no valor total de **R\$ 177.014,95 (cento e setenta e sete mil quatorze reais e noventa e cinco centavos)**.

Foram anexados relatórios emitidos pelo sistema da SET relativos à empresa e demonstrativos dos débitos fiscais, além de termo de encerramento de fiscalização detalhando minuciosamente os fatos e as circunstâncias em que se deram.

## 2. IMPUGNAÇÃO

Insurgindo-se contra a denúncia, alegou a autuada, através de sua impugnação às fls. 71 a 78, que:

- apresentou requerimento a 6ª URT solicitando o reconhecimento de créditos do ativo permanente, no valor de R\$ 242.352,98, que não haviam sido aproveitados por ocasião da aquisição dos bens;

- o ilustre auditor entendeu que a metodologia aplicada pela impugnante estava incorreta, apontando como valor correto a ser aproveitado R\$ 169.541,79;

- não houve redução do imposto recolhido, uma vez que a impugnante possui saldo credor no livro de apuração de ICMS;

- que a diferença no cálculo do valor a estornar se deve ao fato de que o ilustre autuante computou nos cálculos operações que não se configuram como comerciais, como a remessa para conserto, e aquisição de bens de consumo, enquanto a impugnante não considerou essas operações, haja vista que o imposto se refere à comercialização de mercadorias.

- avoca o benefício da dúvida em seu prol, discorre sobre o princípio da não cumulatividade e sugere que o ilustre autor do feito emprestou interpretação literal da legislação no oferecimento da denúncia.

Diante do exposto, requer a improcedência do auto de infração, por acreditar efetuou o cálculo dos créditos fiscais aproveitados de forma correta.

## 3. CONTESTAÇÃO



Chamado às falas processuais, especialmente para contestar a impugnação da atuada, o ilustre autor do feito, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 80 a 84, alegou que:

- para chegar ao valor apontado na autuação, analisou as GUIAS DE INFORMAÇÃO MENSAL -GIM e o CONTROLE DO MOVIMENTO INTERNO – MOVECO, além dos livros de apuração de ICMS, registro de entradas de mercadorias e os livros CIAP – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente e Cópias das Notas Fiscais de mercadorias destinadas ao Ativo imobilizado dos anos de 2008, 2009 e 2010;

- não chegou a seu conhecimento se haveria ou não uma consulta pelo contribuinte ao órgão julgador para dirimir dúvidas existentes sobre o tema;

- o lançamento do valor do crédito do ICMS do ativo imobilizado ocorreu em janeiro de 2011, enquanto a conclusão do processo de análise solicitada pelo contribuinte foi concluída em maio do mesmo ano, sendo impossível para o estado saber qual momento haveria acumulação de crédito ou imposto a recolher;

- o tributo é cobrado mediante atividade administrativa vinculada, ou seja, totalmente prevista em lei, e que todas as operações de saída devem ser alcançadas pelo cálculo do índice;

- o contribuinte efetuou os cálculos de forma favorável a ele, com índices superiores a 90%, enquanto o auditor utilizou, de acordo com o art. 105 do RICMS, percentuais entre 50% e 70%.

Sustenta que apenas aplicou a legislação fiscal-tributário, inclusive por ser a atividade que desempenha plenamente vinculada, nos termos Código Tributário Nacional.

Acresce, ainda, que a desobediência da atuada se revela em proporções desmedidas; pois, mesmo depois de intimada para regularizar sua escrita com o mero estorno, não o fez; motivo pelo qual foi lavrado o AI de que cuida a inicial.

Por fim, conclui pugando pela manutenção do auto de infração, peça vestibular do p.p., em sua íntegra.

#### 4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 85) que a atuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

É o que reputo de mais importante a relatar.





## DO MÉRITO

Trata o presente processo de denúncia em desfavor da ora impugnante, por falta de estorno de crédito fiscal indevidamente aproveitado (lançado), na sua escrita fiscal.

De logo, observo que a impugnação preenche os quesitos de admissibilidade, motivo pelo qual dela conheço.

Igualmente, não vislumbro qualquer reproche que se possa impingir ao trabalho do fisco, quanto às formalidades e princípios regentes do Processo Administrativo Tributário.

Com efeito, os autos estão bem instruídos com relatórios e demonstrativos, analíticos e consolidados, que propiciam à defesa a produção de suas razões adequadamente, prestigiando, assim, o princípio da ampla defesa e do contraditório.

Quanto à questão de fundo, penso que razão não assiste à ora impugnante, exceto no que se refere à exigência da obrigação principal.

Nesse compasso, devo grifar que o ilustre autor do feito ao aplicar o índice legal de apropriação ou aproveitamento de créditos fiscais decorrentes de operações de aquisição de bens destinados ao ativo fixo da empresa, apenas cumpriu, por dever de ofício, a legislação específica regente da espécie.

Ademais, neste particular aspecto, a defesa apenas se insurge contra dispositivo de lei, mera irresignação com o conteúdo das normas que regem a apropriação dos créditos dessas operações decorrentes.

As vagas alegações que faz a respeito de supostas operações que não deveriam compor o Valor Contábil para efeito de apuração do índice de creditamento, emergem totalmente desprovidas de provas; portanto, mais um motivo de sua improsperidade.

Apenas por amor ao debate, nada mais que isso, devo dizer que, contrariando a tese da defesa, o índice de apropriação de créditos oriundo das operações para o ativo, taxado de malferir o princípio da não-cumulatividade, tem sua razão de ser exatamente em prestígio a tal postulado; pois, por imperativo constitucional, ressalvadas as hipóteses constantes de Lei Complementar, apenas as operações geradoras de débitos é que são ensejadoras de créditos fiscais. Esta é exatamente a essência o índice de aproveitamento de créditos fiscais guerreado.

De sorte, que neste particular aspecto, não vejo qualquer censura que se possa creditar ao trabalho do fisco.

No que concerte a alegação da defesa de que o feito não poderia prosperar porquanto os créditos indevidamente **aproveitados** não foram **utilizados**, procede, apenas em parte.



Com efeito, este fato não tem o condão de afastar a aplicação da penalidade proposta na inicial, uma vez que tal pena objetiva punir a simples conduta de aproveitar os créditos, apropriá-los em seus livros; vale dizer, escriturá-los ou registrá-los em sua escrita fiscal, de modo a integrá-los e robustecer seu saldo credor para fazer face a eventuais demandas futuras.

A pena sugerida na inicial é, indubitavelmente, dirigida a repelir e desencorajar tais condutas infratoras. A questão da efetiva utilização dos créditos só tem relevância quando do levantamento de eventual imposto não satisfeito em decorrência da infração autônoma e de vida própria, já cometida.

De fato, ao lançar em seus livros os referidos créditos, indiscutivelmente, a autuada não quis desperdiçá-los, mais sim aproveitá-los, para utilizá-los, o que é outra coisa, quando melhor lhe convenha; mas, o fato é que já se encontra ao seu dispor, integrando seu montante de créditos.

Com isso, quer-se dizer que a aplicação da pena sugerida independe da efetiva **utilização** dos créditos inadequadamente **aproveitados**; tanto é verdade, que ela trás como parâmetro os créditos indevidamente **aproveitados** e não, os efetivamente **utilizados**, fato que poderá ocorrer em momento bem posterior.

Destarte, temos como consequência lógica que a aplicação da penalidade de que cuida a alínea "a" do inc. II, do art. 340 do RICMS, tem sua aplicabilidade independentemente da **utilização** efetiva dos créditos indevidamente **aproveitados**, basta que se materialize o primeiro evento, qual seja, a escrituração dos créditos nos livros apropriados.

Para sua aplicação não é necessário que o fisco tenha que aguardar o momento em que o contribuinte venha efetivamente **utilizar** os créditos indevidamente aproveitados.

Entretanto, essa condicionante se faz necessária quando o fisco cumpre a 2ª determinação contida no comando legal acima referido, a exigência do imposto que deixou de ser recolhido em decorrência da utilização da efetiva utilização dos créditos indevidos.

Com efeito, o legislador ao introduzir no ordenamento o dispositivo *sus* citado, fixou duas regras imperativas, obrigação de fazer do fisco, quais sejam: 1º momento – constatado lançamento indevido de crédito. Providência: aplicação da penalidade de 150% do indevidamente aproveitado. 2º momento – constatado que em decorrência dos fatos ocorridos do primeiro momento houve diminuição no quanto de imposto devido. Providência aditiva: apurar o valor da repercussão e exigir no mesmo lançamento, se for o caso.

Como visto, o segundo evento depende do primeiro, mas a recíproca não é verdadeira, ou seja, a aplicação da pena se faz independentemente de haver ou não imposto a satisfazer naquele momento.

De sorte que como não restou comprovada a repercussão do aproveitamento indevido no imposto a recolher, dado os saldos credores apresentados na escrita da coletada, afastado do lançamento de que cuida a inicial a parte relativa à obrigação principal.



### DA DECISÃO

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e da contestação onde ficou constatado que à ora impugnante foi oportunizada a possibilidade de estorno espontâneo, **JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração lavrado contra a empresa ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, para impor à autuada a aplicação da penalidade prevista no art. 340, inciso II, alínea “a” do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, que regulamentou a Lei 6968/96, no valor de R\$ 106.208,97 (cento e seis mil duzentos e oito reais e noventa e sete centavos) e afastou a exigência relativa ao imposto no valor de R\$ 70.805,98 (setenta mil oitocentos e cinco reais e noventa e oito centavos), por não vislumbrar nos autos ainda a **efetiva utilização** dos créditos indevidamente **aproveitados**. Perfazendo um crédito tributário no valor total de **R\$ 106.208,97 (cento e seis mil duzentos e oito reais e noventa e sete centavos)** em valores históricos, sujeitando-se, por conseguinte, aos acréscimos monetários previstos pelo Art. 133 do mesmo instrumento regulamentador.

Por imperativo legal, recorro da presente decisão ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais – CRF, ao tempo em que remeto os autos à 6ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

COJUP, Natal, 18 de julho de 2011.

**Ludenilson Araújo Lopes**  
Julgador Fiscal