



Conselho de Recursos Fiscais

Processo nº 072.362.2010-8
Acórdão 078/2015
Recursos VOL/HIE/CRF-333/2013

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
1ª RECORRIDA: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS -AMBEV.
2ª RECORRENTE: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS –AMBEV.
2ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.
AUTUANTES: JOÃO ELIAS COSTA FILHO/WAGNER LIRA PINHEIRO
RELATORA : CONSª. PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA

CRÉDITO INDEVIDO. PRELIMINARES REJEITADAS. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Decadência. Diante de condutas praticadas pela recorrente, comprovadas pela fiscalização, passa a incidir a ressalva contida no §4.º do art. 150 do CTN, que remete à aplicação da regra geral, qual seja a do art. 173, I do mesmo diploma legal, implicando não haver, neste contencioso, nenhuma competência alcançada pela decadência.

Cerceamento de defesa. Não obstante tenha sido oportunizada a possibilidade de esclarecimentos quanto à classificação dos produtos que tiveram o crédito fiscal glosado pela fiscalização por meio de diligência, a empresa não quis arcar com o ônus da medida saneadora. Contudo, os elementos postos no processo são suficientes para se conhecer o grau de essencialidade de participação do produto no processo fabril. Cerceamento de defesa não ocorrido.

Crédito Indevido - Energia Elétrica. A apropriação de crédito de ICMS inerente à energia elétrica ficará restrita somente à parcela consumida no processo de industrialização. Reconhecimento da acusação por parte da recorrente.

Crédito Indevido – Bens de Uso e Consumo. O entendimento assente deste Colegiado é que o direito ao crédito no processo industrial está relacionado à característica de integração do material ao produto final, constituindo-se como elemento essencial na sua

composição. No caso, os produtos, cuja exigência impõe-se a glosa de créditos fiscais do ICMS, não possuem esta característica uma vez que, tais produtos são utilizados em fases preparatórias do processo produtivo, sem nenhuma aplicação no processo principal de produção. Quanto ao **gás natural industrial**, quando faz às vezes da energia elétrica no processo produtivo, tem-se garantido ao estabelecimento industrial o direito a se apropriar dos créditos de ICMS relativos à sua aquisição. Lei posterior convalidou os procedimentos tendentes à utilização dos referidos créditos. Remanesce, no entanto, a glosa dos créditos referente às notas fiscais de aquisição do GLP – Gás Liquefeito de Petróleo, por se tratar de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo no refeitório do estabelecimento autuado. No tocante ao crédito da aquisição dos combustíveis, utilizados na atividade de vendas dos produtos do estabelecimento, não há disposição legal que autorize o seu uso. Ajustes realizados fizeram sucumbir em parte a acusação.

Crédito Presumido-FAIN. Confirmada em parte a apropriação a maior de crédito presumido em face ao erro na apuração do ICMS relativo ao benefício do FAIN, acarretando recolhimento a menor do imposto, conforme apurado em recomposição da conta gráfica.

Redução da penalidade proposta nos termos da Lei nº 10.008/2013, em face ao Princípio da retroatividade de lei mais benéfica.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo,

etc...

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos Recursos Hierárquico, por regular, e Voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PROVIMENTO PARCIAL** do segundo, para manter inalterada a sentença prolatada na instância singular, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000224/2010-39**, lavrado em 7/6/2010, contra a empresa, COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV., inscrita no CCICMS sob o nº 16.132.781-8, alterando, porém, o montante do crédito tributário para R\$ 30.336.949,30 (trinta milhões, trezentos e trinta e seis mil, novecentos e quarenta e nove reais e trinta centavos), sendo R\$ 15.168.474,65 (quinze milhões, cento e sessenta e oito mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e sessenta e cinco centavos) de ICMS, por infringência ao art. 106; c/c art. 60, II; 72, § 1º, I e alínea “b” do inciso II do RICMS-PB. aprovado pelo Decreto nº 18.930/97; art. 2º § 4º do Dec nº 17.259/94; art. 7º da Resolução 03/2007, alterada pela Resolução 011/2009 do Conselho Deliberativo do FAIN), e igual valor de multa por infração, com supedâneo no art. 82, V, alínea “h”, da Lei nº 6.379/96, com redução prevista na Lei nº 10.008/2013.

Ao tempo em que cancelo, por indevida, a quantia de 26.340.679,28, sendo R\$ 3.724.068,21, de ICMS, e 22.616.611,07, de multa por infração.

Ressalte-se o pagamento de parte do crédito tributário, conforme DAR de fls. 685 a 687.

Em face do constatado, encaminhem-se os presentes autos ao Ministério Público para os procedimentos cabíveis, nos termos do art. 101 da Lei nº 6.379/96.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de fevereiro de 2015.

**Patrícia Márcia de Arruda Barbosa
Cons^a. Relatora**

**Gíanni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO e FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.

Assessora Jurídica



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

Recurso VOL/ HIE/CRF- nº 333/2013

1ª RECORRENTE : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
1ª RECORRIDA: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS -AMBEV.
2ª RECORRENTE : COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS –AMBEV.
2ª RECORRIDA GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.
AUTUANTES : JOÃO ELIAS COSTA FILHO
WAGNER LIRA PINHEIRO
RELATORA : CONSª. PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA

CRÉDITO INDEVIDO. PRELIMINARES REJEITADAS. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Decadência. Diante de condutas praticadas pela recorrente, comprovadas pela fiscalização, passa a incidir a ressalva contida no §4.º do art. 150 do CTN, que remete à aplicação da regra geral, qual seja a do art. 173, I do mesmo diploma legal, implicando não haver, neste contencioso, nenhuma competência alcançada pela decadência.

Cerceamento de defesa. Não obstante tenha sido oportunizada a possibilidade de esclarecimentos quanto à classificação dos produtos que tiveram o crédito fiscal glosado pela fiscalização por meio de diligência, a empresa não quis arcar com o ônus da medida saneadora. Contudo, os elementos postos no processo são suficientes para se conhecer o grau de essencialidade de participação do produto no processo fabril. Cerceamento de defesa não ocorrido.

Crédito Indevido - Energia Elétrica. A apropriação de crédito de ICMS inerente à energia elétrica ficará restrita somente à parcela consumida no processo de industrialização. Reconhecimento da acusação por parte da recorrente.

Crédito Indevido – Bens de Uso e Consumo. O entendimento assente deste Colegiado é que o direito ao crédito no processo industrial está relacionado à característica de integração do material ao produto final, constituindo-se como elemento essencial na sua composição. No caso, os produtos, cuja exigência impõe-se a glosa de créditos fiscais do ICMS, não possuem esta característica uma vez que, tais produtos são utilizados em fases preparatórias do processo produtivo, sem nenhuma aplicação no processo principal de produção. Quanto ao **gás natural industrial**, quando faz às vezes da energia elétrica no processo produtivo, tem-se garantido ao estabelecimento industrial o direito a se apropriar dos créditos de ICMS relativos à sua aquisição. Lei posterior convalidou os procedimentos tendentes à utilização dos referidos créditos. Remanesce, no entanto, a glosa dos créditos referente às notas fiscais de aquisição do GLP – Gás Liquefeito de Petróleo, por se tratar de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo no refeitório do estabelecimento autuado. No tocante ao crédito da aquisição dos combustíveis, utilizados na atividade de vendas dos produtos do estabelecimento, não há disposição legal que autorize o seu uso. Ajustes realizados fizeram sucumbir em parte a acusação.

Crédito Presumido-FAIN. Confirmada em parte a apropriação a maior de crédito presumido em face ao erro na apuração do ICMS relativo ao benefício do FAIN, acarretando recolhimento a menor do imposto, conforme apurado em recomposição da conta gráfica. Redução da penalidade proposta nos termos da Lei nº 10.008/2013, em face ao Princípio da retroatividade de lei mais benéfica.

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

RELATÓRIO

Em análise, os recursos hierárquico e voluntário, interpostos nos moldes dos arts. 80 e 77 da Lei nº 10.094/2013, contra a decisão monocrática, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300000.09.00000224/010-29, lavrado em 7/6/2010, contra a epigrafada acima identificada, em razão da seguinte irregularidade:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS>> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa: A IRREGULARIDADE CONSTATADA É PROVENIENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS ORIUNDOS DE AQUISIÇÕES DE BENS DE USO E CONSUMO E DE ENERGIA ELÉTRICA RELATIVO A PARCELA NÃO FABRIL. BEM COMO, NA APROPRIAÇÃO A MAIOR DE CRÉDITO PRESUMIDO FACE AO ERRO NA APURAÇÃO DO ICMS RELATIVO AO BENEFÍCIO DO FAIN, EM FACE DE NÃO OBSERVAR O QUE PRECEITUA A RESOLUÇÃO Nº 020/2003 (CONSELHO DELIBERTIVO DO FAIN), PROTOCOLO DE INTENÇÕES DE 09/09/2005 (GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA E AMBEV) E O DECRETO 17.259/94. ACRESCENTANDO-SE AOS ARTIGOS DADOS POR INFRINGIDOS OS ART. 60, II; 72, § 1º, I E

ALÍNEA B DO II DO RICMS. APROVADO PELO DECRETO N. 18.930/97; ART. 2º§ 4º DO DEC. 17.259/94; ART. 7º DA RESOLUÇÃO 03/2007 ALTERADO PELO 011/2009 (CONSELHO DELIBERTIVO FAIN). AS IRREGULARIDADES RELATIVAS AOS EXERCÍCIOS DE 2005, 2006, 2007 E 2008, ESTÃO DEMONSTRADAS NOS SEGUINTE ANEXOS: DEMONSTRATIVOS DA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS FAIN, QUADROS RESUMO DOS CRÉDITOS INDEVIDOS E SEUS RESPECTIVOS ANEXOS, I, II, III E IV.

Instruem a peça acusatória os demonstrativos às fls. 12 a 180 (Volume I), e os documentos de fls.184 a 622 (Volume II).

Considerando infringência ao art. 106 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, os autuantes apuraram o ICMS, na quantia de R\$ 18.892.542,86 e R\$ 37.785.085,72, de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “c”, atribuindo ao sujeito passivo um crédito tributário de R\$ 56.677.628,58.

Após ser devidamente cientificada da acusação que lhe foi imposta, a acusada apresenta peça defensiva, (Volume III – fls. 625 a 640) a qual passo a relatar:

- reconhece o lapso de apuração ocorrido nos créditos de ICMS pela aquisição de energia elétrica e àqueles classificados como bens de ativo genérico, pelo que, efetua o recolhimento do crédito tributário devido;

- alega que ocorreu a decadência dos créditos tributários lançados no período de janeiro a junho de 2005, nos moldes do art. 150, § 4º do CTN, e na tentativa de ilustrar sua tese colaciona jurisprudência sobre o tema;

- argui que os créditos de ICMS foram apropriados em conformidade com a legislação de regência, sendo improcedente a acusação fiscal;

- no tocante aos créditos classificados como aquisição de bens de uso e consumo, aduz que os autuantes não se preocuparam em comprovar se os bens eram utilizados como uso e consumo, instruindo os autos com simples planilhas, contendo uma breve descrição de cada bem e o seu respectivo valor, não trazendo qualquer explicação da razão do entendimento da classificação dos mesmos;

- entende que o auto de infração materializa direta e frontal violação ao seu direito de defesa, uma vez que não tem condição de atacar especificamente os seus fundamentos, por não ter conhecimento completo da acusação;

- alega uma falha maior do trabalho fiscal por se constatar a exigência de créditos do ICMS relativos a insumos e materiais intermediários utilizados na fabricação de bebidas, a exemplo de gás natural, lubrificantes, aditivos, soda cáustica, detergentes, utilizados no decorrer do processo produtivo;

- em seguida, aponta erros no trabalho fiscal, vez que contempla a glosa do crédito de combustíveis utilizados em seus veículos próprios, destinados a distribuição dos produtos fabricados e consumidos em sua atividade de comercialização, gerando direito ao crédito do ICMS na sua aquisição; materiais de marketing, adquiridos na distribuição de brindes; a glosa de créditos referentes às Notas Fiscais nºs 109087, 109088, 109089, cujos valores foram lançados em dobro;

- enfatiza em conclusão que, além de a fiscalização não ter comprovado que os materiais relacionados nas planilhas anexas ao auto de infração seriam de “uso e consumo”, a destinação que lhe foi dada no caso concreto justifica a apropriação do crédito do ICMS por força do regime não-cumulativo de compensação, conforme legislação de regência;

- quanto ao incentivo FAIN, constata que a fiscalização utilizou método todo peculiar para verificar se o incentivo do FAIN foi corretamente calculado,

contudo, as premissas do cálculo não se coadunam com os termos do incentivo a ela assegurado, o que ocasionou grave distorção no resultado final;

- informa que o incentivo FAIN foi operacionalizado no período autuado, na forma dos regimes especiais, decorrentes dos Processos de nºs 0101692003-2 – (Crédito Presumido de 57,75%); Processo nº 0292722005-0 - (Crédito Presumido de 90,00%); Processo nº 0147502007-4 – (Crédito Presumido de 100%, e na ocasião, apresenta a forma de como foi apurado o valor do crédito presumido para os regimes mencionados;

- expressa, ainda, que o método de apuração utilizado pela fiscalização apresenta os seguintes equívocos: a) cálculo proporcional à média de entradas e saídas – considerou na base de cálculo do crédito presumido créditos de ICMS não relacionados diretamente à produção incentivada; o cálculo utilizado não reflete o valor do ICMS agregado no processo industrial, na medida em que utiliza fatores que consideram outras variáveis, desnaturando a lógica do incentivo; b) utilização linear do percentual de 90% para cálculo do crédito presumido sobre a parcela referente ao incremento de produção – reduzindo, assim, artificialmente, o valor do incentivo e restringindo o direito assegurado à reclamante, nos termos dos regimes especiais que lhe foram outorgados, não havendo base legal que autorize o cálculo proporcional utilizado pela fiscalização, que leva em consideração fatores estranhos ao processo produtivo que justifica o incentivo estadual;

- apresenta planilha comparativa dos cálculos do contribuinte e do Fisco (doc. 6);

- na sequência, discorre sobre a multa aplicada, materializando sanção de natureza desproporcional e confiscatória;

- por fim, requer a realização de diligência, com base no art. 704 do RICMS-PB, com vistas a: 1) apurar a destinação e a real natureza dos materiais classificados pela fiscalização como sendo de uso e consumo; 2) determinar o correto valor do crédito tributário presumido passível de ser apropriado no período autuado, à luz das notas fiscais de entrada e saída de mercadorias relacionadas especificamente à produção das mercadorias incentivadas nos termos dos regimes especiais a ele outorgados.

Em contestação, de fls. 736 a 752 – (Volume III), os autuante rebatem os argumentos defensivos, mediante os seguintes pontos:

- discordam do entendimento apresentado pela defendente, quanto à decadência do crédito tributário nos períodos de janeiro a junho de 2005, tendo em vista que o crédito tributário objeto da contenda não é formado por tributo declarado e não recolhido, mais sim, é fruto da ação direta da Fazenda Pública, logo o prazo decadencial disciplinado pelo art. 173, I do CTN, recepcionado pela legislação estadual (art. 176 da Lei nº 6.379/96); na ocasião transcrevem vasta jurisprudência sobre a matéria e aduzem que a jurisprudência trazida como parâmetro pela defendente tenta confundir o julgador fiscal, induzindo-o a erro no momento da análise da jurisprudência acostada;

- quanto à glosa dos créditos decorrentes da aquisição de bens de uso e consumo, destacam as disposições do art. 33, I, da Lei Complementar 87/96, alterada pela Lei nº 122/2206 e do RICMS-PB, que só permitem a utilização dos créditos de ICMS decorrentes destas operações a partir de 1º de janeiro de 2011;

- alegam que o contribuinte não trouxe nenhum documento ou laudo de origem química que justifique suas alegações quanto aos destinos dos produtos considerados como material intermediário em seu processo produtivo;

- acatam os argumentos quanto aos créditos oriundos do gás natural, cujo instrumento permissivo, a Lei nº 9.201/2010, reconheceu os créditos oriundos de outras fontes de energia elétrica, inclusive convalidando os procedimentos referentes à utilização de créditos fiscais anteriores à data da publicação da mencionada lei;

- não acatam o entendimento da defendente de apropriação dos combustíveis utilizados na distribuição de seus produtos, pois estes são utilizados em veículos dos funcionários da empresa, não cabendo a apropriação dos créditos;

- quanto à glosa dos créditos relativos ao FAIN, aduzem que os percentuais aplicados sobre o valor do ICMS a recolher referente à atividade da requerente, são fixados por meio da Resolução 020/2003, também previstos no Decreto nº 17.252/1994, onde, após fixação do percentual, será objeto de regime especial em forma de crédito presumido;

- informam que a autuada goza de dois contratos de benefícios fiscais amparados pelo FAIN, um que lhe assegura um crédito presumido de 57,75 %, e se refere à sua capacidade inicial instalada; e o segundo, que é fonte de um Protocolo de Intenções firmado entre a autuada e o Governo do Estado, o qual traz uma autorização administrativa fixando o limite máximo, um percentual de 90%, considerando um incremento da produção tanto para as cervejas como para refrigerantes;

- mostram-se discordantes do entendimento demonstrado pela defendente de que o benefício relativo ao incremento da produção passou para o percentual de 100 %, nos termos da Resolução 03/2007, pois, nos termos do art. 7º da mencionada norma, é necessário que a empresa firme contrato de mútuo para a fruição do benefício;

- explicitam que a reconstituição da Conta Gráfica mereceu atenção especial em razão de a empresa operar com mercadorias de sua produção e outras adquiridas de terceiros, assim procedendo tiveram que compor todos os débitos, separando por CFOP, os que tinham origem em produção própria e os oriundos de mercadorias adquiridas de terceiros, e utilizaram a regra da proporcionalidade, por ser a forma mais adequada, para distinguir a participação de cada conjunto de CFOP'S do crédito total da autuada; complementam que os créditos foram dispostos de forma una, como disciplina o RICMS-PB, a estes foram acrescidos os outros créditos, como o ICMS-Garantido, o CIAP, e compra de créditos a terceiros, após a obtenção dos índices de participação dos débitos oriundos da produção própria e os oriundos da comercialização de produtos de terceiros, foi efetuado o cotejo dos débitos com o total dos créditos, fazendo a dedução do FUNCEP, como previsto na legislação; verificado o saldo a recolher, aplica-se o índice de participação referente a cada área de atividade da produção própria e o de produtos de terceiros, obtendo, assim, os valores a recolher do ICMS Normal oriundo dos produtos de terceiros, bem como o valor final relativo a área industrial;

- arguem que a multa aplicada está de acordo com o que preceitua art. 82, V, "a" da Lei do ICMS de nº 6.379/96, não cabendo à aplicação dos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade.

Em considerações finais, reafirmam o valor do crédito tributário, como apontado na peça basilar.

Com informações de antecedentes fiscais, porém, sem reincidência, os autos aportaram no órgão julgador de primeira instância, porém retornaram para cumprimento de diligência de fls. 761 - Volume III.

Notificação nº 001/2011 – RRJP intima ao sujeito passivo a efetuar o recolhimento da quantia equivalente a 500 URF's, das custas relativas à diligência solicitada em sua peça de defensual, num prazo de 10 dias.

Inconformado, o sujeito passivo apresenta expediente, de fls. 765/769, contestando os valores fixados pela Subgerente da Recebedoria de Rendas de João Pessoa.

Ato contínuo, os autos foram remetidos à Coordenadoria da Assessoria Jurídica, desta Secretaria, para dirimir o impasse, tendo esta desconsiderado os argumentos de discordância do sujeito passivo e mantido o valor exigido para a cobertura das custas com a diligência, na quantia de 500 URF-PB, pelo que foi dado conhecimento ao interessado de seu inteiro teor.

Em prossecução, os autos retornaram ao órgão julgador singular, contudo, houve necessidade do cumprimento da diligência, de fls. 785, solicitada pela julgadora fiscal, Gílvia Dantas Macedo.

Por meio de informação fiscal, os autuantes apresentam novas planilhas de constituição do crédito tributário, justificando a redução em razão da constatação de erros cometidos na consolidação dos valores referenciados a algumas notas fiscais. Na ocasião, anexam algumas cópias de notas fiscais e os respectivos registros no livro de Registro de Entradas, bem como das alterações oriundas da Lei nº 9.201/2010. Instruem a informação fiscal as planilhas de fls. 790/894 e documentos de fls. 895/931 e 938/1040 – Volume III.

Havendo ainda questões controversas a se resolver, foi direcionada diligência, de fl. 1043/1044- Volume III, aos autuantes.

Em cumprimento à medida saneadora, foram anexas aos autos às planilhas de fls. 1049/1268 – Volume IV e documentos instrutórios de fls. 1.269/1.293.

Novamente aportando os autos à Gerência de Julgamento de Processos Fiscais, a Julgadora Singular, Gílvia Dantas Macedo, declinou o seu entendimento pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração, (fl. 1295/1325) – Volume IV, conforme sentença assim ementada:

“CRÉDITO INDEVIDO – ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL – AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA USO OU CONSUMO- ENERGIA ELÉTRICA RELATIVA A PARCELA NÃO FABRIL – CABIMENTO - GÁS NATURAL - DEVIDA A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO- APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS EM FACE DE ERRO NA APURAÇÃO DO FAIN – PROCEDE ACUSAÇÃO – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS ORIGINADOS DE CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL – DESCABE ACUSAÇÃO = PRELIMINAR DE DECADÊNCIA ACOLHIDA – CONSEQUENCIA – CORRIGENDA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Sendo o benefício do FAIN aplicado à atividade industrial, cujo saldo devedor referente à apuração relativa a essa atividade é a base para a obtenção do valor do crédito presumido, a inclusão na Conta Corrente de créditos e débitos da atividade comercial enseja um resultado de crédito presumido irreal, cabendo a realização da apuração considerando apenas a atividade industrial incentivada.

Decadência verificada com supedâneo no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.”

Com as alterações, o crédito tributário perfaz a monta de R\$ 42.138.999,18, sendo R\$ 14.046.333,05, de ICMS, e R\$ 28.092.666,13, de multa por infração.

Procedida à interposição de recurso hierárquico, e após notificação da autuada sobre a decisão monocrática (fls. 1327- Volume IV), a empresa apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1350 – 1366 – Volume IV, mediante os seguintes argumentos:

- de início, admite a apropriação equivocada dos créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica e àqueles classificados como “bens de ativo genérico”, pelo que realizou o recolhimento do crédito tributário devido na forma da legislação;

- mostra-se discordante da decisão singular, por entender que, por força do disposto no art. 150, §4º do CTN, c/c art. 3º do RICMS-PB, que trata da ocorrência do fato gerador, constata-se a decadência dos créditos no período de 1º a 28 de junho de 2005;

- argui a improcedência da acusação fiscal, sob a assertiva de que os créditos de ICMS foram apropriados em conformidade com a legislação; e complementa que a glosa dos créditos advém de duas espécies: a) crédito de atividade não-fabril - bens de uso e consumo; e b) créditos de atividade-fabril- inobservância as normas que disciplinam o FAIN;

- em relação aos créditos classificados como provenientes da aquisição de bens de uso e consumo, alega que não houve, por parte da fiscalização, comprovação de que as mercadorias não seriam destinadas à comercialização ou à integração no processo produtivo;

- adita ser de alto grau de complexidade definir a natureza das mercadorias – se se trata de uso e consumo, matéria-prima ou material intermediário – apenas pela análise de planilhas preparadas pela própria fiscalização sem conter as razões pela qual se entendeu tal classificação, bem como qualquer investigação do uso que lhe foi efetivamente destinado. Por estas razões, entende ter sido violado o seu direito de defesa, por não ter condição de atacar especificamente os fundamentos do auto de infração por desconhecer por completo a acusação;

- no mais, argui que não foi dada a oportunidade de reabertura do prazo para recolhimento dos custos de realização da perícia solicitada, assim não foi produzida a prova de que as mercadorias em questão se qualificam como bens de uso e consumo, inexistindo, a seu ver, qualquer fundamento válido para a desconsideração dos registros contábeis e fiscais do contribuinte, o que impõe a reforma da decisão singular;

- relata que a falha do trabalho fiscal é evidente quando se constata a exigência de créditos de ICMS relativos a insumos e materiais intermediários, a exemplo de gás natural e combustíveis, que movimentam os produtos industrializados dentro do parque fabril (parcela que já foi considerada improcedente pela GEJUP), lubrificantes, aditivos, soda cáustica, detergentes utilizados no decorrer do processo produtivo;

- na sequência, faz uma breve explanação sobre a efetivação do produto intermediário consumido no processo fabril à luz do Parecer Normativo CST 65/79 e jurisprudência do STF, colacionando aos autos estudo técnico da CETESB- Cia de Tecnologia de Saneamento Ambiental, vinculada à Secretaria do Meio Ambiente de São Paulo, e laudo técnico apresentado nos autos do Processo nº 038562-42.1995.805.001, ao STF, os quais atestam que vários itens objeto da cobrança são insumos utilizados em seu processo produtivo;

- insurge-se, também, a recorrente, contra a glosa dos créditos referentes ao combustível utilizado em veículos próprios destinados à distribuição dos produtos fabricados ou revendidos por ela. Aduz que o combustível é consumido em sua atividade de comercialização, portanto, gera direito ao crédito pago na sua aquisição conforme previsto no art. 20 da LC nº 87/96, e art. 72 do RICMS-PB. Assim, a decisão singular não considerou que a recorrente realiza atividades industrial e comercial, que supõe a existência de um setor de entregas, em escala nacional, remetendo mercadorias com veículos próprios a diversas localidades, de modo que entende não haver propósito a negativa do direito ao crédito em questão;

- em conclusão, alega que, como não foi comprovado, tanto no procedimento fiscal como na instância prima, que os materiais relacionados no auto de infração seriam efetivamente de “uso e consumo”, a destinação que lhes foi dada no caso concreto justifica a apropriação do crédito do ICMS, por força do regime da não cumulatividade do imposto estadual.

- insurgindo-se contra a glosa do crédito do incentivo FAIN, aduz que o mesmo foi corretamente calculado e o método utilizado pela fiscalização não se coadunou com os seus termos, redundando assim em grave distorção do resultado final;

- explica que o incentivo FAIN foi operacionalizado mediante a fruição de crédito presumido do ICMS, na forma dos regimes especiais em vigor durante o período da autuação, a saber: Processos de nºs 0101692003-2 – (Crédito Presumido de 57,75%- Vigência a partir de 01/05/2003); Processo nº 0292722005-0 - (Crédito Presumido de 90,00%- Vigência de 15/09/2005 a 09/02/2006); Processo nº 0147502007-4 - (Crédito Presumido de 100% - a partir de 10/02/2006). Pelo que, expõe a metodologia de cálculo utilizada, que segue à risca os regimes especiais concedidos e vinculam o crédito presumido aos produtos fabricados no estabelecimento, significando que o saldo devedor do ICMS, sobre o qual é aplicado o percentual de crédito presumido, deve exclusivamente resultar dos débitos e créditos relacionados aos produtos incentivados, sendo esta a razão da finalidade do incentivo do FAIN, destinado justamente ao fomento da atividade industrial;

- no entanto, complementa que a fiscalização adotou método de apuração diverso do consubstanciado nos regimes especiais, incorrendo nos seguintes equívocos: a) utilização linear do percentual de 90% para cálculo do crédito presumido sobre a parcela referente ao incremento de produção, cuja correição já foi reconhecida pela julgadora singular; b) cálculo proporcional à média de entradas e saídas, em razão de terem sido considerados, na base de cálculo do crédito presumido créditos de ICMS não relacionados diretamente à produção incentivada;

- entende que a metodologia utilizada é complexa e não refletiu adequadamente o valor do ICMS agregado no processo industrial, na medida em que utiliza fatores que consideram outras variáveis, desnaturando a lógica do incentivo, em outras palavras, a fiscalização além de errar ao utilizar o percentual do incremento da produção, considerou na formação do saldo devedor de ICMS, relativo à produção incentivada, outros créditos além daqueles estritamente vinculados ao processo de fiscalização de mercadorias, como por exemplo, imobilizado e créditos transferidos de terceiros, reduzindo desta forma, artificialmente, o valor do incentivo;

- não obstante o cumprimento da diligência solicitada pelo Órgão de Primeira Instância, observando a separação das contas relativas ao comércio e à indústria, que redundou na redução do crédito tributário inicialmente lançado, contudo, carece de

base legal o cálculo proporcional “inventado” pela fiscalização e que leva em consideração fatores estranhos ao processo produtivo que justifica o incentivo estadual;

- adita que tanto os autuantes e a autoridade julgadora entenderam que a aquisição de créditos de terceiros e de bens destinados ao ativo fixo seriam realidades que se conectam com o seu processo produtivo, logo, o método da proporcionalidade adotado implica certamente num resultado artificial, ao que deveria ter sido apurado operação por operação, quais bens, efetivamente, foram empregados diretamente em seu processo produtivo. Neste sentido, restaram integralmente comprometidos os cálculos realizados, tornando ilíquido e incerto o lançamento fiscal;

- em continuidade, aborda questão relativa à multa aplicada, aludindo a esta caráter desproporcional, ilegal e exorbitante, devendo a mesma guardar estrita correspondência com o fato punível e, de outro, deve ser graduada de forma proporcional à natureza e efeitos da infração. Na defesa de sua tese, colaciona trechos doutrinários e jurisprudências sobre a questão. Entende que a infração imputada, mera falta de pagamento do imposto, está sujeito à multa de 40%, como previsto no art.82, I, “b”, da Lei nº 6.379/96, por observância ao art. 112 do CTN, que impõe a interpretação da legislação mais favorável ao acusado em matérias de infrações e penalidades tributárias;

- anexa à peça recursal Estudo Técnico da CETESB – Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental da Secretaria do Meio Ambiente do Estado de São Paulo, e laudo fornecido nos autos do Processo nº 038562-42.1995.805.0001 do STJ;

- ao fim, requer a reforma parcial da decisão recorrida, com o consequente cancelamento da integridade do crédito tributário que lhe foi imputado.

Ato contínuo, os autos foram remetidos para pronunciamento dos autuantes para efetuarem suas contra-razões. Após resumirem os argumentos recursais apresentam os seguintes pontos:

- se contrapõem aos fundamentos da decisão de primeira instância no que diz respeito à parte improcedente, decorrente da aplicação da decadência nos moldes do art. 150, § 4º do CTN. Como parâmetro, citam decisão desde Colegiado consubstanciada no Acórdão nº 044/2013, que compreendeu idênticas infrações cometidas, e da mesma empresa. Complementam que reiteradamente o sujeito passivo manipulou sua Conta Gráfica de forma dolosa, com o intuito de reduzir o ICMS a recolher, inclusive no período compreendido de 1º de janeiro a 31 de maio de 2005. Em seguida demonstram o *modus operandi* da manipulação dolosa da recorrente, infringindo desta forma a Lei nº 8.137/90 citando as ações que configurariam, no entender da fiscalização, a ocorrência do dolo, fraude e simulação, aspectos excetuados no CTN para a homologação por decurso de prazo, entendendo, por estas razões que está afastada a aplicação do instituto da decadência e que será reformada a decisão singular;

- confirmando a irregularidade na apropriação dos créditos entendem que os argumentos recursais não têm sustentação legal, tendo em vista que os produtos que foram objeto da acusação realmente não são matérias-primas para atividade industrial (fabricação de bebidas);

- ilustrando seu posicionamento, colacionam relação dos produtos, objeto da glosa de créditos, e aduzem que os mesmos foram aplicados no tratamento da água utilizada pela empresa; na lubrificação de esteiras e engrenagens do parque fabril; nos equipamentos de filtragem de líquidos, e na lavagem dos silos, dutos e recipientes por onde passam os produtos em processo de industrialização, dentre outros, não integrando, nenhum destes produtos, o produto final;

- na tentativa de fornecer subsídios a esta relatoria, relacionam as substâncias que compõem os produtos fabricados: cervejas e refrigerantes, fornecidos pela área técnica da empresa fiscalizada, comprovando que nenhum dos produtos fazem parte da composição dos produtos finais fabricados pela recorrente, logo acertada a glosa dos créditos apropriados irregularmente;

- ainda, para enriquecer o debate acerca do aproveitamento destes créditos, colacionam trechos do artigo intitulado: “Mercadorias destinadas a Empresa industrial e o Direito ao Crédito Fiscal do ICMS” da autoria de Rodrigo Antônio Alves Araújo, auditor fiscal desta SER;

- no que diz respeito aos créditos decorrentes das aquisições de combustíveis corroboram a decisão singular, bem como trazem a conhecimento da existência de Processo de consulta Fiscal de nº 0443932004-0 – Parecer nº 2006.01.04.00063, o qual orienta a empresa a proceder ao estorno dos créditos porventura apropriados indevidamente, o que não foi cumprido pela recorrente;

- em suma, aduzem que os produtos acusados foram de fato adquiridos para uso e consumo, que, nos termos do art. 33, I da LC nº 87/1996, somente a partir de 1º de janeiro de 2020 a empresa poderá utilizar o crédito do ICMS decorrente destas aquisições;

- em seguimento, demonstram-se concordantes com a decisão de primeira instância, com relação à glosa do crédito decorrente da falta de observância do que dispõe a legislação do FAIN para fruição do benefício fiscal;

- na sequência, corroboram a decisão singular quanto à falta de observância do que dispõe a legislação do FAIN, esclarecendo que fizeram os remanejamentos dos créditos apropriados indevidamente nos CFOP’S 2102 e 2152, classificando apenas os insumos que foram utilizados nos processos fabris, os quais totalizam a quantia de R\$ 7.120.405,65, de créditos de ICMS manipulados nos lançamentos da escrita fiscal e da apuração do ICMS, de forma a causar prejuízo ao Erário;

- explicam que, na sistemática de apuração dos créditos, foi adotado o critério do rateio proporcional à representatividade dos débitos gerados pelas saídas da atividade industrial e da atividade comercial, tendo em vista que os créditos oriundos do CIAP, os das prestações de serviços de transportes e os adquiridos de terceiros (compras de crédito) não podem ser utilizados deliberadamente pela empresa, tendo que se preservar a origem do crédito no momento da sua apropriação, conforme determina a legislação. Desta forma, promoveram a repartição dos valores, sendo, 88,42 % para a atividade industrial, e 11,58%, para a atividade comercial. Ilustram o mecanismo de aferição com os dados do período de junho/2008;

- em continuidade, explicitam a forma de apuração do crédito presumido do FAIN. Após transcreverem a legislação de regência do benefício fiscal (Decreto nº 17.252/1994; Resolução nº 020/2008), aduzem que a legislação que disciplina a forma de apropriação dos créditos é a Lei do ICMS-PB e o RICMS-PB, e com base nestes reconstituiu a Conta Gráfica, constatando as diferenças a recolher objeto da autuação;

- complementam que os benefícios fiscais (FAIN) são operacionalizados na forma de crédito presumido, com base no valor do ICMS a recolher, obtido após os devidos confrontos entre débitos e os créditos incidentes, só e somente só, sobre as operações inerentes à atividade industrial;

- inferem que, ao fazer a alocação dos créditos de forma errada em seu livro de Registro de Apuração do ICMS, a empresa incorreu em uma redução do ICMS a recolher relativo à sua atividade comercial, aumentando artificialmente o crédito presumido referente à parcela da atividade industrial beneficiada. Ilustrando seu entendimento transcreve trechos do Acórdão nº 444/2012, prolatado por este Órgão Colegiado;

- discordam do julgamento singular quando acatou como parâmetro do cálculo do benefício, o percentual de 100 % com base em Regime Especial e Resolução, que erroneamente estabeleceram percentual superior ao previsto no Protocolo de Intenções, do qual derivam;

- aduzem que a Resolução nº 03/2007, que concede um percentual de 100% encontra-se eivada de irregularidade, pois, não existe o Protocolo de Intenções correspondente que aprove tal percentual de benefício, ocasião em que anexam aos autos o Protocolo de Intenções (fls. 1450-1453), que estabelece em sua cláusula terceira o percentual de 90 %;

- se mostram, também, inconformados com as deduções realizadas pela julgadora singular, quanto aos valores de gás natural industrial tendo em vista que, conforme demonstrado no Anexo II, fls. 1072, 1151, 1204 e 1251, já tinham sido excluídos, permanecendo apenas o Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), por terem sido utilizados no restaurante da empresa e como combustível para as empilhadeiras, sendo, por essa razão, admitida a utilização destes créditos apenas partir de 1º de janeiro de 2020;

- ao final, pugnam pela reforma da decisão recorrida, no tocante às parcelas consideradas passíveis de decadência, quanto às deduções referentes ao gás liquefeito de petróleo, e quanto ao percentual de 100 % do crédito presumido considerados na apuração.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, estes inicialmente foram distribuídos ao Cons. Rodrigo Antônio Alves Araújo, e, em data de 20.9.2013, redistribuídos à mim, para apreciação e julgamento, seguindo as normas regimentalmente previstas.

Através do Termo de Juntada de fl. 1456, de 7 julho de 2014, foram trazidos aos autos os documentos de fl. 1459 a 1465, consignando Memorial da Recorrente.

Em apertada síntese, demonstra seu inconformismo com a autuação, bem como com a decisão exarada pela instância singular, nestes termos:

- que ocorreu a decadência dos créditos tributários no período de 1º/6/2005 a 28/6/2005, e não somente até o mês de maio/2005, como entendeu a julgadora una, sob o fundamento de que, o *dies a quo*, conforme o disposto no art. 150, § 4º do CTN, se dá pela ocorrência do fato gerador, e como o fato gerador do ICMS ocorre operação a operação, nota a nota; devem ser considerados os créditos relativos aos fatos geradores ocorridos até 28/6/2005;

- alega que o incentivo do FAIN foi aproveitado regularmente nos devidos termos dos regimes especiais a ela concedidos, nos percentuais neles previstos e suas respectivas vigências;

- aduz que as diferenças exigidas pela autuação decorrem de discordância quanto à metodologia de cálculo empregada pela recorrente, as quais, por meio deste instrumento, explana em quadro demonstrativo-comparativo;

- em seguimento, compara as duas formas de cálculo aduzindo que a recorrente apurou o saldo devedor do ICMS (base de cálculo do benefício fiscal), considerando exclusivamente débitos e créditos diretamente relacionados à atividade produtiva incentivada” enquanto que a fiscalização e o órgão julgador singular efetuaram apuração considerando-se todos os débitos e créditos do imposto, incluindo os não relacionados à atividade incentivada e aqueles obtidos de terceiros;

- manifesta seu entendimento de que a metodologia empregada pela autuação é ilegal e implica em redução artificial e não autorizada do benefício; que ao serem considerados débitos de ICMS de mercadorias não produzidas no estabelecimento, tem-se a indevida ampliação do benefício. Considerados créditos de materiais não consumidos no processo industrial, tem-se sua indevida redução, o que resulta a frustração da finalidade da concessão do benefício;

- insurge-se, ainda, sobre a exigência do ICMS decorrente de créditos relativos a bens supostamente considerados como de uso e consumo, a saber: lubrificantes, aditivos, soda cáustica, detergentes, etc, mas que são, na realidade, insumos consumidos em sua atividade industrial; ilustrando sua assertiva colaciona fragmentos do estudo elaborado pela CETESB, da Secretaria de Meio Ambiente do Estado de São Paulo;

- aduz que houve erro na capitulação da infração, uma vez que a penalidade de 200% sobre o ICMS supostamente não recolhido não corresponde aos fatos narrados pelo fisco, o que implica a desproporcionalidade entre a acusação e a sanção;

- no mais, sob o entendimento de que, caso prevaleça a acusação, a multa deve ser reduzida nos termos da Lei nº 10.008/2013, em observância ao Princípio da Retroatividade Benigna, previsto no art. 106, II, “c” do CTN.

Havendo questão incidental a ser resolvida, relativa à decadência de parte do crédito tributário, haja vista o questionamento dos autuantes acerca do posicionamento da julgadora singular sobre a matéria, visto não ter considerado a ressalva contida no §4º do art. 150 do CTN, da existência de dolo, fraude e simulação, diante das provas acostadas aos autos, remeti os autos em forma de diligência à Douta Assessora Jurídica desta Casa, Sra. Sancha Maria F C R Alencar, da Procuradoria da Fazenda Estadual, para que esta se pronunciasse, na forma de parecer fundamentado, a respeito da matéria preliminar suscitada nestes autos, relativa à decadência de parte do crédito tributário objeto desta lide, máxime quanto aos meses de janeiro a maio de 2005.

Atendendo ao solicitado foi anexo aos autos o parecer de fls. 1.469 a 1.481- Volume IV.

Através do Termo de Juntada de fl. 1.483 deu-se a formalização da solicitação de sustentação oral das razões recursais, nomeando o Sr. Thúlio José Michilini Muniz de Carvalho –OAB/SP 344.129, para cumprir tal desiderato.

Eis o relatório.

VOTO

A contenda objeto de análise diz respeito a falta de recolhimento do ICMS, esta adveio da reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, que constatou as seguintes irregularidades:

- APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS ORIUNDOS DE AQUISIÇÕES DE BENS DE USO E CONSUMO;
- APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS ORIUNDOS DE AQUISIÇÕES DE GÁS NATURAL INDUSTRIAL;
- APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS ORIUNDOS DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS;
- APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA RELATIVO À PARCELA NÃO FABRIL E;
- APROPRIAÇÃO A MAIOR DE CRÉDITO PRESUMIDO FACE A ERRO NA APURAÇÃO DO ICMS RELATIVO AO BENEFÍCIO DO FAIN.

Para início de nossa interveniência abordaremos questão relacionada à decadência do crédito tributário, objeto de expurgo de parte do crédito tributário pela decisão singular, ainda objeto de inconformismo tanto da recorrente como dos autuantes.

SOBRE A DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O tema da decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é assunto controverso, tanto para a doutrina pátria, como no âmbito dos tribunais judiciais e administrativos.

O certo é que as relações jurídicas tributárias não podem se perpetuar no tempo, sob pena de os contribuintes ficarem adstritos e sujeitos às ações do Fisco a qualquer tempo, o que fere a segurança jurídica prevista na Constituição Federal.

Assim, a decadência evita que o Fisco seja beneficiado com a perpetuação de seus direitos, sendo que, decorrido o prazo decadencial previsto em lei, fulminado se encontra o direito fazendário, nada mais podendo sofrer o contribuinte com relação ao fato atingido pelo prazo decadencial.

Não constituído o crédito tributário dentro do prazo legal, perde a Fazenda Pública o direito de fazê-lo, se considerando ineficaz a obrigação tributária surgida com o fato gerador.

Para a questão que se analisa, temos dois comandos do CTN que tratam da decadência tributária, quais sejam, os artigos 173, I e 150, §4º.

O artigo 173, I, do citado arcabouço processual, prevê como termo inicial do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Eis sua dicção:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (g.n)”

Já o artigo 150, § 4º prevê o termo inicial do prazo decadencial como sendo a data do fato gerador, ou seja, um prazo mais curto para a constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (g.n)

Seguindo esta linha de entendimento, o novel Código Tributário deste Estado, editado pela Lei nº 10.094, de 27/9/2013, estabeleceu o prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador aos casos de lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais à Fazenda Estadual ou efetuado o recolhimento a menor do que foi declarado, consoante o disposto abaixo transcrito:

“Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

*§ 1º. A decadência deve ser **reconhecida e declarada de ofício.***

§ 2º. Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.

§ 3º. Nas hipóteses de lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contados exatamente da data da ocorrência do fato gerador”.(g.n)

Pois bem. Os fatos infringentes denunciados na presente lide dizem respeito aos exercícios de 2005 a 2008. O pórtico acusatório foi lavrado em 7.6.2010, com efetiva ciência em 28.6.2010.

Para a conclusão a que se quer chegar, não obstante a falta de uniformidade de entendimentos consagrados nos tribunais pátrios, bem como nesta Corte que ocasionou, por algum tempo, tantas incertezas e contradições na jurisprudência, o certo é que, hodiernamente, aplica-se a regra contida no § 4º do art. 150 do CTN, sempre que for exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do ‘*quantum*’ devido, independente de notificação, sob condição

resolutória de ulterior homologação, dispõe o fisco do prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir que seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex vi* do disposto no § 4º do art. 150 do CTN).

Para o caso que se aprecia, considerando que houve pagamento pelo contribuinte, resta sabermos se este agiu com dolo, fraude ou simulação.

Bem, arguem os autuantes que, no momento da análise da questão pela instância monocrática, não foi observada a ressalva contida no §4º do artigo 150 do CTN, quanto à comprovação, por estes trazidas, sobre a existência das figuras do dolo, fraude e simulação.

Segundo os fazendários, a empresa agiu de forma dolosa, haja vista ter reiteradamente manipulado sua Conta Gráfica, com o intuito de reduzir o ICMS a recolher. Alegam que a infração cometida está tipificada como crime contra a ordem tributária.

Como prova do arguido, demonstram, em contra-arrazoado (fl. 1.432/1.449 – Volume IV dos autos), o *modus operandi* do que denominam ser manipulação dolosa, praticada pelo sujeito passivo, pelo que transcrevem o art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/1990 – Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária para demonstrar as condutas praticadas deliberadamente pela recorrente, ao prestar declaração falsa às autoridades fazendárias (inciso I); e fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em documentos e livros exigidos pela lei fiscal (inciso II).

Reiteram, os fazendários, que as condutas praticadas pela recorrente se configuram nas seguintes ações: a) alterar nas declarações (arquivos SINTEGRA) entregues ao FISCO os códigos dos produtos, “insumos”, tendo sido a empresa autuada por prestar informações divergentes entre os arquivos e os documentos fiscais; e na ocasião, relacionam por amostragem as divergências encontradas; b) mudar os CFOP de parte das operações de entradas de insumos, com o intuito de aproveitar-se irregularmente dos créditos originários dessas operações, ao fazer a apuração do ICMS Normal, diminuindo, assim, o valor a recolher do ICMS-Normal e, conseqüentemente, aumentando, artificialmente, o valor do benefício do FAIN. Em outras palavras, os créditos das entradas de insumos (Atividade industrial) que reduziriam o FAIN, migraram irregularmente para a atividade comercial, visando a aumentar o valor do benefício FAIN e a reduzir o recolhimento da parte comercial (ICMS NORMAL).

É cediço que o dolo, a fraude e a simulação, citados no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, são utilizados por aqueles que sustentam que, pela prática de tais delitos, haveria uma suposta transferência do *dies a quo* do suposto prazo decadencial, que se considera estabelecido por este dispositivo legal (a partir do fato gerador) para àquele expressamente determinado pelo art. 173, I do CTN.

Bem, para aclarar os ânimos, trago o conhecimento fragmentos do Parecer de nº 001/2015, emitido pela eminente Procuradora, Dra. Sancha Maria Formiga C. e Rodovalho de Alencar, representante da Procuradoria da Fazenda Estadual, que servirão de sustentáculos para a razão de decidir desta relatoria:

PARECER Nº 01/2015	
Processo n.º 072.362.2010-8	
RECORRENTE	Gerência Executiva de Julgamento De Processos Fiscais - GEJUP
RECORRIDA	Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV
REPARTIÇÃO	Recebedoria de Rendas de João Pessoa
AUTUANTES	João Elias Costa Filho e Wagner Lira Pinheiro
RELATOR(a)	Consª. Patrícia Márcia de Arruda Barbosa

EMENTA: TRIBUTÁRIO - APROPRIAÇÃO INDEVIDA - REDUÇÃO DO VALOR DO ICMS DEVIDO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – PRAZO DECADENCIAL NÃO VERIFICADO – APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN – COMPROVAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

(...)

Deve-se destacar que existe bastante controvérsia no que tange ao termo inicial para contagem do prazo decadencial, quando configurado que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

Ora, segundo o entendimento jurisprudencial dominante, o termo *a quo* para a contagem do prazo do art. 173, I, do CTN, para que a Administração efetue lançamento de ofício nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação inicia-se a partir do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, o que deve ser adotado pelo Fisco Estadual.

(...)

Assim, faz-se necessário verificar, nos casos em que se questiona o prazo decadencial de lançamentos por homologação em que houve pagamento pelo contribuinte, se este agiu com dolo, fraude ou simulação.

***Ab initio*, devemos entender que para configuração do dolo, fraude ou simulação, o Fisco Estadual deverá comprovar que o contribuinte agiu desta forma, demonstrando com clareza a conduta do contribuinte.**

Assim, importante conceituarmos dolo, fraude e simulação.

Dolo nada mais é que a intenção livre e consciente do agente em se apropriar indevidamente do crédito do imposto, por meio de um ato fraudulento.

Marçal Justen Filho, em sua obra “Curso de Direito Administrativo”, ao avaliar a responsabilidade por improbidade administrativa, afirma que “Adotou, portanto, a mesma postura desenhada por Zaffaroni e Pierangelli quando falavam dos aspectos de consciência (ou representação ou aspecto cognoscitivo do dolo) e de intenção (ou vontade ou aspecto volitivo do dolo), bem como da ideia defendida para o direito civil”.¹

Fábio Medina Osório também ressalta o aspecto volitivo atinente ao dolo afirmando que “o dolo, em direito administrativo, é a intenção do agente que recai sobre o suporte fático da norma legal proibitiva. O agente quer realizar determinada conduta objetivamente proibida pela ordem jurídica. Eis o dolo. Trata-se de analisar a intenção do agente especialmente

¹ JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. Ed. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 687.

diante dos elementos fáticos – mas também normativos – regulados pelas leis incidentes à espécie”.²

Nos termos do Código Penal, o crime é doloso "quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo" (art. 18, I).

Ou seja, para que se configure uma conduta dolosa, o contribuinte tem que ter a consciência e intenção de obter vantagem indevida em desfavor do Fisco.

Fraude é o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovida de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever.

Nestas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano, não como se evidencia no dolo, mas o engano oculto para furtrar-se o fraudulento ao cumprimento do que é de sua obrigação ou para logro de terceiros.

É a intenção de causar prejuízo a terceiros. Portanto, a fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato, onde se evidencia a intenção de frustrar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais.

Simulação é a declaração fictícia da vontade, em qualquer ato, com a concordância de ambas as partes, com a finalidade, geralmente, de fugir de determinados imperativos legais.

Na simulação a má-fé é de ambas as partes contra um terceiro, que pode ser, inclusive, o Estado, ou seja, é criar uma realidade que não corresponde à verdadeira.

Segundo De Plácido e Silva, "é o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui".

Na simulação, a reação do Direito concentra-se na busca do verdadeiro ato praticado, enquanto, na fraude, o objetivo é a desconstituição da realidade jurídica que se intentou criar.

Diante destas considerações, passaremos a análise específica do caso em comento.

Verifica-se que no auto de infração e seus anexos, bem como na contestação do autuante, após a reclamação do contribuinte, que, de fato, fora constada a ocorrência de fator gerador do tributo, em razão da apropriação indevida de créditos fiscais oriundos de aquisição de bens de uso e consumo e de energia elétrica relativos a parcela não fabril, bem como apropriação a maior de crédito presumido face ao erro na apuração do ICMS relativo ao benefício do FAIN.

De se destacar que na própria decisão da Gerência de Julgamento de Processos – GEJUP – já fora destacado que o autuante chama “a atenção para a forma intencional de a empresa manipular os créditos oriundos do ativo imobilizado e os adquiridos de terceiros, com finalidade exclusiva de reduzir o valor do imposto a recolher” (fl. 1298 dos autos), o que já corrobora com a

² OSÓRIO, Fábio Medina. Improbidade Administrativa. Ed. Síntese, Porto Alegre, 1998, p. 135.

alegação de que a empresa agiu de forma deliberada para reduzir o *quantum* a pagar de tributo.

Ressalte-se que em suas contrarrazões, o auditor demonstra o *modus operandi* da manipulação realizada pela empresa, comprovando, assim que esta agiu fraudando os documentos fiscais, e, por conseguinte, a esta deve ser aplicada a ressalva ao prazo decadencial do art. 150, §4º do CTN, para que se utilize o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN.

Traz claramente o autuante, inclusive exemplificado diversas operações da empresa que "*é inquestionável que o contribuinte reiteradamente manipulou a sua conta gráfica, de forma dolosa, com o intuito de reduzir o ICMS a recolher*" (fls.1435), e afirma que as condutas praticadas foram de prestar declaração falsa às autoridades fazendárias e fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em documentos e livros exigidos pela lei fiscal, alterando códigos dos produtos, apresentando informações divergentes entre os arquivos e os documentos fiscais para camuflar sua verdadeira destinação, com o claro intuito de dificultar a fiscalização e reduzir a exação; bem como mudando os CFOP de parte das operações de entradas de insumos, com o intuito de se aproveitar irregularmente dos créditos originados deles na apuração do ICMS, aumentando artificialmente o benefício do FAIN.

De se destacar que a referida conduta da empresa ocorria de forma deliberada e prolongada, pois, foram vários os exercícios em que se constataram as referidas irregularidades com o intuito de reduzir o valor a pagar a título de ICMS, o que não se pode admitir. Neste sentido, temos os seguintes julgados considerando comprovados o dolo e a fraude quando verificada a vontade deliberada de lesar o Fisco:

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. DECADÊNCIA. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. 1. Deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento, mesmo que parcial, de forma antecipada, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Agindo o contribuinte com dolo, fraude ou simulação, a decadência é regida pelo disposto no art. 173, I, do CTN, que prevê como termo inicial da contagem do prazo quinquenal para o lançamento de ofício o primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. 2. No caso concreto consta nos autos de lançamento que o contribuinte sonogou imposto, informando nas GIA'S valor inferior ao que consta nos livros fiscais da empresa. 3. Nos termos do art. 333, I do CPC, é ônus da parte autora comprovar a existência de fato constitutivo do direito alegado. No caso concreto a parte autora não apresentou qualquer prova de que não ocorreu a sonogação fiscal e que as informações dos livros fiscais da empresa coincidiam com as GIA'S de pagamento do ICMS. Assim, não afastou o dolo nem a acusação de sonogação fiscal, de forma que deve ser aplicada a regra do art. 173, I do CTN. 4. O crédito foi constituído dentro do prazo decadencial, não procedendo a irresignação recursal. 5. Os honorários de sucumbência foram fixados de forma inadequada, merecendo ser reduzidos para melhor atender ao disposto no art. 20, parágrafo 3º do CPC. RECURSO DE APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDO. UNÂNIME. (Apelação Cível Nº 70055358782, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 20/11/2013)

APELAÇÕES CÍVEIS. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ICMS NÃO INFORMADO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. AFASTAMENTO. JUNTADA DE DOCUMENTOS COM A APELAÇÃO. POSSIBILIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. REGULARIDADE. LEGITIMIDADE PARA RESPONDER PELO DÉBITO. IRRELEVÂNCIA DA EXPORTAÇÃO PELO SISTEMA "FOB". INOCORRÊNCIA DA EXPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE SIMULAÇÃO. HONORÁRIOS. MAJORAÇÃO. 1. Hipótese de fato em que, a executada foi flagrada cometendo a prática de ilícito tributário consistente na venda, no mercado interno, de mercadorias destinadas à exportação (cervejas em lata). 2. De acordo com jurisprudência consolidada sobre a matéria, a decadência do direito de constituir o crédito tributário observa o disposto no art. 150, § 4º, do CTN quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Porém, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando o contribuinte não realiza o respectivo pagamento antecipado (ou seja, não paga nem parcialmente) ou, ainda, quando atua com dolo fraude ou simulação, a decadência é regida pelo disposto no art. 173, I, do CTN, que prevê como termo inicial da contagem do prazo quinquenal para o lançamento de ofício o primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. Caso em que, seja porque a CDA refere cuidar-se de ICMS não Informado, seja porque o Auto de Lançamento que a consubstancia evidencia a prática de simulação com o fim de evitar a exação fiscal, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário em tela é o previsto no art. 173, I, do CTN. [...]. APELAÇÃO DO EMBARGANTE DESACOLHIDA. APELAÇÃO DO EMBARGADO ACOLHIDA. (Apelação Cível Nº 70040056871, Segunda Câmara Cível - Serviço de Apoio Jurisdição, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em **10/07/2013**)

Ementa: APELAÇÃO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INC. II, DA LEI Nº 8.137/90. OMISSÃO PARCIAL DE VALORES OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO DO ICMS. "NOTA CALÇADA". PRELIMINAR. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. EXISTÊNCIA DE DEMANDA CÍVEL. AUSÊNCIA DE INTERFERÊNCIA. CRIME ÚNICO. AFASTADA A CONTINUIDADE DELITIVA. POSIÇÃO REVISADA. I - A ação anulatória cível não diz respeito ao crédito indevido e sim ao valor devido, sendo desnecessário para a ação criminal o conhecimento do exato valor decorrente da fraude tributária havida, quando não há dúvida sobre a ocorrência desta, o que caracteriza o crime descrito na peça vestibular. II - O elemento subjetivo do tipo está representado "na efetiva vontade de fraudar o fisco, deixando permanentemente de recolher o tributo ou manter a sua carga tributária aquém da legalmente exigida". Exatamente o que ocorre na espécie, uma vez que o réu empregou meio fraudulento. Não se trata de um devedor que informa ao Fisco o valor devido e deixa de adimpli-lo na data por dificuldades financeiras. Quem engana e se vale do meio escuso conhecido por "notas calçadas", apropriando-se de valores que, indiretamente, restaram satisfeitos pelo adquirente do produto, busca permanentemente furtar-se do tributo, configurando o dolo específico de lesar o Fisco. III - Afastada a continuidade delitiva (art. 71, do CP), para reconhecer o crime único, visto que a intenção do agente de lesar o Fisco é única, ainda que executada através de diversas ações posteriores. Entendimento revisado de acordo com a jurisprudência do Segundo Grupo de Câmaras Criminais. PRELIMINAR REJEITADA. APELO DEFENSIVO PARCIALMENTE PROVIDO. (Apelação Crime Nº 70060825262, Quarta Câmara Criminal, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Rogerio Gesta Leal, Julgado em 30/10/2014) *grifos nossos*

Diante do exposto, entendemos que no caso em apreço, deve ser aplicado o prazo decadencial do art. 173, I do CTN.

Após exarmos o entendimento da Douta Assessora Jurídica, voltemos à questão posta a decidir. O ponto nodal reside em se interpretar se os fatos apurados pelos fazendários ensejam a comprovação de dolo, fraude ou simulação, para efeito da aplicação da ressalva contida na parte final do dispositivo causador de tanta polêmica, ou seja, o § 4, do art. 150 do CTN.

Pois bem, não querendo também desmerecer o caráter de complexidade que é a tipificação desses crimes, não só pela margem interpretativa de legitimidade dos atos praticados ou de seu não enquadramento como não sendo de 'supressão' ou 'redução' de tributos, como disposto na Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, mas, também, pelas limitações legais e funcionais a que estão submetidas aquelas autoridades no campo probatório e de fiscalização, não podemos esquecer sem sombra de dúvidas, que a questão nos remete à existência de comprovação da conduta do contribuinte, que, *in casu*, segundo provas juntadas pelos fazendários, que demonstram o *modus operandi* da manipulação realizada pela empresa, as quais podemos exemplificar: a) alterar nas declarações (arquivos SINTEGRA) entregues ao Fisco os códigos dos produtos, "insumos", tendo sido a empresa autuada por prestar informações divergentes entre os arquivos e os documentos fiscais. Relacionam, por amostragem, as divergências encontradas; b) mudar os CFOP (Códigos Fiscais de Operação) de parte das operações de entradas de insumos, com o intuito de aproveitar-se irregularmente dos créditos originários dessas operações, ao fazer a apuração do ICMS Normal, diminuindo, assim, o valor a recolher do ICMS-Normal e, conseqüentemente, aumentando, artificialmente, o valor do benefício do FAIN. Em outras palavras, os créditos das entradas de insumos (atividade industrial) que reduziriam o FAIN, migraram irregularmente para a atividade comercial, visando a aumentar o valor do benefício FAIN e a reduzir o recolhimento da parte comercial (ICMS NORMAL).

Adite-se que referidas práticas ocorriam, segundo os autuantes, de forma deliberada e prolongada, pois, foram vários os exercícios em que se constataram as referidas irregularidades, com o intuito de reduzir o valor a pagar a título de ICMS.

Aqui, faço um aparte para me contrapor ao posicionamento do nobre causídico da recorrente, quando na ocasião da sustentação oral de suas razões recursais, expos a tese de ausência de prova para a se caracterizar a existência do dolo, fraude ou simulação, atribuindo a estas condutas o elemento subjetivo, complementando que não houve a intenção deliberada do contribuinte em descumprir a lei, e sim, uma interpretação da legislação tributária. Ora, para esclarecimento de dúvidas relativas à interpretação da legislação, existe o instituto da consulta fiscal, expediente este, não utilizado pela recorrente.

Assim sendo, no entendimento desta relatoria, sem deixar de levar em consideração os princípios da presunção de inocência e da boa fé, as práticas descritas pela fiscalização e os elementos contidos nos autos demonstram que os fatos não ocorreram de maneira esporádica, e sim, de forma contínua, ao longo de 05 anos, situação esta que remete à ação dolosa do sujeito passivo, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, o que justifica assim, o lançamento de ofício em análise.

Para enriquecer o debate, trago, em defesa de minha fundamentação de decidir, a existência de um outro procedimento fiscal, que originou o Auto de Infração de Estabelecimento nº 9330008.09.0000187/2010-69, de mesma sujeição passiva que teve posicionamento favorável por parte da Instância Especial desta Secretaria, o qual trago à colação para conhecimento de meus pares:

INSTÂNCIA ESPECIAL. RECURSO HIERÁRQUICO. PROVIMENTO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DIVERGÊNCIA DE INFORMAÇÕES ENTRE DOCUMENTOS FISCAIS E ARQUIVO MAGNÉTICO. APLICABILIDADE DA PENALIDADE PREVISTA NA LEI. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

O caráter de informalismo moderado do processo administrativo tributário não prescinde a apresentação oportuna de elementos de prova pelas partes. Os embargos declaratórios têm por escopo corrigir obscuridade, omissão ou contradição existente na decisão recorrida, não sendo admissível, por ocasião de sua apreciação, a inserção de novos elementos que não se faziam presentes por ocasião do julgamento que fora atacado pelos embargos.

Apresentar arquivos magnéticos cujo conteúdo contenha informações divergentes das constantes nas notas fiscais do contribuinte constitui-se em descumprimento de obrigação acessória, punível com multa específica disposta em lei.

MARIALVO LAUREANO DOS SANTOS FILHO

Secretário de Estado da Receita

Com efeito, não há na peça acusatória a tipificação destas condutas, contudo, o fato de constar no montante do crédito tributário o lançamento dos meses de janeiro a junho/2006, bem como, o conhecimento por parte do contribuinte da descrição da infração e o período infringido, e, por consequência, os anexos que serviram de base para a acusação, por si só, são fatores suficientes para se conhecer a prática intencional da autuada.

Pois bem, como já dito, a parte final do § 4º do artigo 150 do CTN excepciona a aplicação da regra nele contida no caso de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação. É razoável entender-se que, no caso dos autos, diante das práticas realizadas pela empresa, podemos aplicar a ressalva contida no §4.º do art. 150 do CTN, que remete à aplicação da regra geral do prazo decadencial, qual seja a do art. 173, I do mesmo diploma legal, implicando não haver nenhuma competência alcançada pela decadência neste Auto de Infração.

Assim sendo, considero que os fatos geradores, ocorridos de janeiro a maio de 2005, não foram alcançados pela decadência, uma vez que a ciência da peça acusatória se efetivou em 28.6.2010, logo, dentro dos 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado como preceitua o art. 173, I do CTN.

CERCEAMENTO DE DEFESA

Impõe-se, ainda, resolver questão relacionada ao cerceamento de defesa suscitado pela recorrente, haja vista, no seu entender, não ter havido por parte da fiscalização comprovação de que as mercadorias não seriam destinadas à comercialização ou integração no processo produtivo, aduzindo ser de alto grau de complexidade definir a natureza da mercadorias – se se trata ou de uso e consumo, ou de matéria-prima ou de material intermediário – apenas pela análise de planilhas preparadas pela fiscalização.

Bem, conforme informações colhidas nos autos, a fiscalização classificou como materiais de uso e consumo os produtos utilizados no tratamento da água utilizada pela empresa no tratamento dos efluentes; na lubrificação das esteiras e engrenagens do parque fabril; nos equipamentos de filtragem de líquidos e na lavagem de silos, dutos e recipientes por onde passam os produtos em processo de industrialização; a exemplo de (ácidos, aditivos, álcool, alginato, cloretos, detergentes de limpeza, gás amoníaco, hipoclorito sódio líquido, sanitizante, soda cáustica, sulfato, terra infusória e outros produtos químicos), relacionados inicialmente nas planilhas de fls. 29/39 (2005); 80/90 (2006); 125/134 (2007) e 167/175 (2008) – Volume I, e posteriormente nas planilhas de fls. 1063/1071 (2005); 1141/1150 (2006); 1194/1203 (2007); 1252/1260 (2008) – (Volume IV).

Não obstante a solicitação de diligência requerida por ocasião da defesa, o sujeito passivo deixou fluir seu direito, quando não arcou com os custos decorrentes de tal medida, declarando serem os mesmos de natureza excessiva e desproporcional. Ora, se a empresa abriu mão de ver esclarecida a polêmica quanto à classificação dos produtos que adquire para seu processo industrial, não vislumbro por parte da administração pública, qualquer cerceamento de defesa. Frise-se que em todas as oportunidades em que comparece aos autos, à empresa autuada é por demais, conhecedora da acusação que lhe foi imposta na peça acusatória.

Parece-me, então, que o que se tem a decidir é apenas uma questão de cunho conceitual, e de classificação quanto ao emprego dos materiais adquiridos para o processo fabril da recorrente, cuja fundamentação será proposta nas razões de mérito mais adiante abordada.

Aqui, abro um parênteses. Em verdade, no âmbito da legislação tributária estadual, não há norma que defina e classifique os materiais destinados a uso e/ou consumo, produtos intermediários/secundários e insumos, gerando, assim, uma certa dificuldade em delimitar uma linha que defina a diferença entre estes materiais, cuja natureza é bastante tênue, e complexa. Este fato se torna ainda mais delicado quando se trata de materiais adquiridos por indústrias de fabricação de cervejas e chopes, como é o caso da autuada, em face da gama de produtos e etapas de produção que envolve esta atividade.

Porém, a linha de entendimento desta Casa é pela inadmissão do aproveitamento dos créditos relacionados com a aquisição dos produtos relacionados nas

planilhas acima citadas **sob a ótica de que tais produtos são utilizados em fases preparatórias do processo produtivo, sem nenhuma aplicação no processo principal de produção.** Em outras palavras, haverá o direito de creditamento do ICMS pago anteriormente somente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final.

Neste véis, considero despicienda a realização da malfadada diligência, dando como certa a classificação tomada pela fiscalização, em face da própria natureza dos produtos, cujo crédito fiscal de ICMS foi glosado na presente autuação.

Resolvida às questões ditas incidentais, resta-nos, então, partir para a análise meritória. Desprende-se que a acusação posta na inicial será analisada por parte, de forma que se pretende tornar o mais auto explicável às fundamentações deste voto.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL ORIUNDO DE ENERGIA ELÉTRICA

É cediço que a energia elétrica dentro da atividade industrial, possui caráter primordial de um insumo absolutamente indispensável ao processo produtivo. Consequentemente, o ICMS que grava o fornecimento de energia elétrica configurava hipótese de crédito fiscal, exclusivamente quando consumida no processo de industrialização.

A permissão de uso do crédito fiscal, incidente sobre a energia elétrica, está prevista no inciso II do §1º do art. 72 do RICMS/PB, *in verbis*:

“Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

.....

§ 1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

.....

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

A acusação tem embasamento pela análise das planilhas às fls. 53/54 (2005); 100 (2006); 138(2007) 179/180 (2008) e Quadro Resumo às fls. 28, 79, 124 e 166, que totalizam a quantia de R\$ 178.400,75, reconhecidamente recolhida pela autuada, conforme DAR de fl. 687 (Volume III), tendo em vista que os créditos glosados (energia elétrica) reproduzem os valores correspondentes à parcela não consumida no processo de industrialização.

Dos autos, conforme constatado na sentença singular, os valores a título de crédito indevido desta rubrica (energia elétrica), relativos ao exercício de 2005, embora tenham sido descrito no fato infringente, não fizeram parte da composição do crédito indevido apurado conforme planilha intitulada “Quadro Resumo dos Créditos

Indevidos” (fl.28) em confronto com a Apuração Mensal do ICMS de jan a dez/2005 (de fls. 14 a 26) – Linha Crédito Indevido (Resumo 2005). Porém, tendo em vista o reconhecimento tácito da autuada, quanto aos valores exigidos nesta denúncia que consignam R\$ 33.623,96, em 2005, R\$ 49.965,92, em 2006; R\$ 47.823, 19, em 2007; e R\$ 47.187,72, em 2008, tem-se por extinto o crédito tributário relativo a esta denúncia.

Cabe, aqui, ressaltamos que sobre a matéria em apreço os membros deste Colegiado, em outras oportunidades, já se manifestaram em temas semelhantes, conforme se constata através do acórdão a seguir transladado:

“VEDAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL – ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO - NORMA ANTERIOR À LEI Nº 6.379/96.

A utilização do crédito fiscal relativo ao consumo de Energia Elétrica não alcança as empresas de atividade mercantil, mas apenas as indústrias e desde que comprovem o seu efetivo emprego inerente ao processo industrial. Da mesma forma, vedação se estende às comunicações, tendo em vista tratar-se de apropriações só permitidas às empresas especializadas em transmissões. - Mantida a decisão recorrida.

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO

Acórdão nº 5.884/2000.

Relator: Cons. ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO”

Diante do exposto, dou como certa a ação fiscal.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL ORIUNDO DE BENS DO USO E CONSUMO.

A acusação tem como escopo, inicialmente, as planilhas de fls.29/39 (2005); 80/90 (2006); 125/134 (2007) e 167/175 (2008) – Volume I, onde a fiscalização considerou errônea a classificação dada pela empresa aos produtos nelas relacionados.

Em síntese, os produtos consignados compreendem: ácido fosfórico, solvente tinta, solventes, emulsão parafínica, cloreto de cálcio granulado, ácido nítrico, hipoclorito de sódio líquido, Soda Cáustica, Gás Amoníaco a granel, lubrificantes, floculantes, aditivos, terra infusória, elementos filtrantes, antioxidante, faixas, mini banner, porta cerveja, conjunto de mesas, etc.

Registre-se, também, que os produtos classificados como “bens de ativo genérico” foram reconhecidamente apropriados de forma errônea pela recorrente, pelo que efetuou o recolhimento do ICMS devido, conforme Documentos de Arrecadação de fls. 685 e 686.

Posteriormente, pelo cumprimento de medida saneadora, foram anexos novos demonstrativos em razão de erros cometidos pelos autuantes quanto à classificação destes produtos, conforme podemos verificar nas planilhas de fls. 1063/1071 (2005); 1141/1150 (2006); 1194/1203 (2007); 1252/1260 (2008) – (Volume IV) havendo assim, um decréscimo do crédito tributário anteriormente apurado.

Na ótica da autuada, a cobrança gera dúvida quanto à classificação atribuída pela fiscalização aos produtos por ela classificados como matéria-prima ou produtos intermediários, sendo necessário identificarmos o uso efetivo de determinado material no conjunto das atividades desenvolvidas pela empresa.

Pois bem. A questão a se decidir é sabermos se tais produtos, relacionados pela fiscalização, consistem ou não de insumos utilizados no processo produtivo da recorrente, ou em mercadorias destinadas ao mero uso e consumo como aduzem os autuantes. Para tanto, trazemos ao conhecimento alguns conceitos básicos acerca dos elementos utilizados na atividade fabril.

Numa breve conceituação, considera-se como sendo mercadoria para integração em processo de produção, aquelas classificadas como matérias-primas, produtos intermediários, e materiais de embalagens.

Entende-se por matéria prima todo o material que está agregado no produto e que é empregado na sua fabricação, tornando-se parte dele. Como exemplo, temos: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, na indústria da autora, integrantes do novo produto - papel, etc.

O produto intermediário é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra, sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas).

Por fim, o material de embalagem é todo aquele empregado para acondicionar o produto acabado e que não retorna à empresa, isto é, acompanha o produto final.

Seguindo esta linha de raciocínio, verifica-se que o produto intermediário é aquele que compõe ou integra a estrutura física do novo produto sem sofrer qualquer alteração, dessa forma, os produtos adquiridos pela empresa, máxime os relacionados nas planilhas de fls. 29/39; 80/90; 125/134; 167/178, (Volume I) e posteriormente após medida saneadora às fls. 1063/1071 (2005); 1141/1150 (2006); 1194/1203 (2007); 1252/1260 (2008) – (Volume IV) **não podem ser considerados produtos intermediários, tendo em vista não integrarem a estrutura física do novo produto por serem utilizados como componentes das etapas do processo de produção da autuada.** Dessa forma, já que os produtos adquiridos não podem se considerados insumos, conseqüentemente não podem ter direito ao crédito fiscal do ICMS quando da aquisição.

Ora, o insumo é o gênero do qual as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem constituem espécie. Em síntese, “insumo é um conjunto de fatores produtivos, tais como matérias-primas, material de embalagem, material secundário ou intermediário, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto final”.

Uma vez adquiridos por estabelecimentos industriais, estes podem

utilizar, para fins de compensação com o imposto devido nas operações subsequentes, créditos escriturais relativamente ao ICMS pago na sua aquisição para aplicação na industrialização de produto cuja saída seja tributada pelo imposto nos moldes do art. 82, III, do RICMS/PB.

Porém, em se tratando do ICMS, a não cumulatividade é regida pelo art. 155 da Constituição Federal, onde o direito ao crédito está condicionado a uma saída tributada subsequente, não se atrelando incondicionalmente ao conceito de insumos, vejamos o dispositivo constitucional:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Com fundamentado na norma constitucional, este Colegiado segue o entendimento de que, salvo disposições em contrário da própria legislação, **o direito ao crédito no processo industrial está relacionado à característica de integração do material ao produto final, constituindo-se como elemento essencial na composição do produto final pronto para venda**, e, não apenas em seu consumo no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades.

Neste ínterim, faço colacionar decisões já tomadas neste Colegiado, tendo sido adotada a posição, até o presente, de que apenas as operações de entradas com bens e mercadorias caracterizados como insumos ou produtos intermediários, os quais venham a ser tomados como elementos essenciais e indispensáveis na fabricação e que sejam integrados fisicamente ao produto final, é que são passíveis de apropriação do crédito fiscal destacado nas notas fiscais. Como exemplos dessas decisões encontramos nos Acórdãos transcritos abaixo:

CONSULTA FISCAL – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO – DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO FISCAL DE FELTRO E TELA CONSUMIDOS NO PROCESSO FABRIL NEGADO.

No processo fabril o insumo é o gênero, do qual as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem constituem espécie, não sendo o feltro e a tela caracterizados como produto intermediário, em virtude deste compor ou integrar a estrutura física do novo produto, em geral, sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca, descabendo, assim, o direito ao crédito fiscal do ICMS por ser tais produtos caracterizados como consumo.

Acórdão nº 115/2010

Recurso VOL/CRF – 058/2009

Relator: Cons. Rodrigo Antônio Alves de Araújo

CONSULTA FISCAL – ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – USO E CONSUMO – EMPRESA JORNALÍSTICA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Mercadorias que, embora participando do processo produtivo, não são integralmente consumidas nem fazem parte do produto final, mas agregam-lhe valor. Cabível a cobrança de diferencial de alíquotas do ICMS por entradas interestaduais, quando o contribuinte do imposto for consumidor final das mercadorias.

Acórdão nº 084/2009.

Recurso VOL/CRF – 077/2008.

Relator: Cons. Francisco Gomes de Lima Netto

Este também é o entendimento do STJ, ao julgar matéria semelhante, senão vejamos:

“SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
RECURSO ESPECIAL Nº 235324 (1999/0095453-0)
EMENTA. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE ICMS. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não são completamente consumidos e nem integram o produto final, não gera direito ao creditamento do ICMS, posto que ocorre quanto a estes produtos apenas um desgaste e a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial.

2. Recurso Especial Desprovido.” (destaque nosso)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE ICMS. ALEGAÇÃO DE QUE O PRODUTO SE DESGASTA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Na vigência do Decreto-lei 406/68 e do Convênio 66/88, a aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não eram completamente consumidos e nem integravam o produto final, não gerava direito ao creditamento do ICMS, posto que ocorre quanto a estes produtos apenas um desgaste, e a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial. 2. Previsão expressa do não-creditamento (inciso III do art. 31 do Convênio 66/88). (REsp 626.181/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04.04.2006, DJ 16.05.2006 p. 202) 3. Verificar se há desgaste ou consumo no processo produtivo encontra óbice na Súmula 7 do STJ. 4. Agravo

regimental não-provido.(STJ - AgRg no Ag: 929077 SP 2007/0148533-6, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 21/08/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/09/2008, undefined)

Assim, o direito à fruição do crédito fiscal nas aquisições de produtos destinados ao uso ou consumo é legitimado pela Lei do ICMS n.º 6.379, de 2.12.96, *ex vi* do art. 44, *caput*:

“Art. 44. Para fins de compensação do imposto devido, 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 fixo ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

Porém, a própria norma determina o prazo a partir do qual poderão ser utilizados referidos créditos, como previsto no § 1º do mencionado artigo, conforme nova redação dada ao inciso I do §1º pelo art. 1º da Lei nº 9.337/11, *in verbis*:

“Art. 44. (...)

§ 1º Para aplicação do “caput”, 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 1º de janeiro de 2020;”

Na tentativa de evidenciar que os produtos sobre os quais a fiscalização glosou o uso do crédito fiscal, a recorrente fez juntada aos autos de estudo técnico da CETESB (Cia. de Tecnologia de Saneamento Ambiental, vinculada à Secretaria de Meio Ambiente de São Paulo, às fls. 1380 a 1429), bem como de laudo técnico apresentado em Processo Judicial ao STJ nos autos dos Processos de nºs 038562-42.1995.805.0001, à fl. 1431, o qual relaciona os itens objeto da demanda como insumos de sua atividade industrial.

De acordo com estudo técnico da CETESB, a produção de cerveja contempla como “outros insumos”, a terra diatomácea, soda cáustica, CO₂, produtos químicos (ácidos, soda e detergentes) hipoclorito ou outros produtos para desinfecção; cola para rótulos, lubrificantes e óleos hidráulicos para as máquinas, fluidos para sistema de refrigeração, e aditivos para o produto (antiespumantes, conservantes etc).

De outra banda, o laudo técnico consigna a Soda Cáustica ou Hidróxido de Sódio como um produto utilizado nos processos produtivos da recorrente sendo aplicados na assepsia de equipamentos e instalações e limpeza e assepsia de garrafas retornáveis e no tratamento de efluentes.

Não desrespeitando o bem elaborado estudo técnico da CETESB, não o consideramos elemento jurídico próprio para validar o aproveitamento de crédito fiscal do ICMS, de fato, os dados contidos no referido parecer apenas convalidam o fato de que os produtos, acima citados, fazem parte do processo de industrialização sem, no entanto, ocuparem a condição *sine qua non* de insumos ou produtos intermediários, não compoem a essencialidade do produto final.

De tudo o exposto, dou como certa a glosa dos créditos relativos a estes produtos exigida pela fiscalização, com os ajustes realizados após medida saneadora às fls. 1063/1071 (2005); 1141/1150 (2006); 1194/1203 (2007); 1252/1260 (2008) – (Volume IV)

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL –
AQUISIÇÃO DE GÁS NATURAL INDUSTRIAL

A materialidade da exigência encontra-se comprovada nas planilhas de fls.40/47 (2005), 91/97 (2006),135/137 (2007), e 176/178 (2008).

No que tange à utilização dos créditos referentes ao produto gás natural industrial, destinados a servir como combustível a serem consumidos no processo de industrialização, tal matéria encontra-se superada, na medida em que a utilização de novas modalidades de energia, consumidas no processo produtivo, passaram a dar direito à utilização dos créditos em decorrência de sua aquisição. Essa compreensão foi pacificada por força da Lei nº 9.201, de 29 de julho de 2010, que alterou a Lei nº 6.379, de 1996, em seu art. 44, autorizando a utilização dos referidos créditos, nos seguintes termos:

“Art. 44. Para fins de compensação do imposto devido, 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 fixo ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Para aplicação do “caput”, observar-se-á o seguinte:

(...)

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

§ 2º O disposto na alínea “b” do inciso II do § 1º aplica-se, também, a outras fontes de energia.”

Logo, a própria norma, em seu art. 4º, prevê que ficarão convalidados os procedimentos tendentes à utilização dos créditos compatíveis com as alterações promovidas, assim dispondo:

“Art. 4º Ficam convalidados os procedimentos referentes à utilização de crédito fiscal compatíveis com as alterações introduzidas pelo art. 3º desta Lei, adotados até a data da sua publicação.”

Diante deste novo cenário, os autuantes excluíram da acusação as notas fiscais que consignavam o GNP- Gás Natural de Petróleo, permanecendo, no entanto, apenas as notas fiscais relativas ao GLP – Gás Liquefeito de Petróleo por se tratar de mercadoria destinada ao uso e/ou consumo no refeitório do estabelecimento autuado.

Assim sendo, após os ajustes, a exigência em tela está materializada nas planilhas de fls. 1072/1075 (2005), 1151/1153 (2006), 1204 (2007) e 1261 (2008) – Volume IV, dou como certa a ação fiscal.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL –
AQUISIÇÃO DE COMBÚSTIVEIS

Trata-se do combustível utilizado nos veículos que, por sua vez, são utilizados para a atividade de venda dos produtos do estabelecimento. Verifica-se que este combustível não faz parte do processo de produção do estabelecimento. Dessa forma, trata-se de material de uso/consumo que não tem, por disposição legal, autorização para gerar créditos de ICMS no período objeto do lançamento.

A exigência fiscal pode ser constatada por meio das planilhas de fls. 1078/1082 (2005), 1154/1155 (2006).

Neste sentido, considero que a Fiscalização classificou corretamente como material de uso e consumo o combustível utilizado nos veículos do setor de vendas, pois, devem ser considerados como custo de distribuição ou comercial, onde se enquadram como gastos com transporte. Logo, tais aquisições não geram direito ao crédito do ICMS, pois tais custos nem participam da produção em si nem se incorporam nem são consumidos para obtenção do produto final, inexistindo, portanto, direito à compensação pleiteada.

Para melhor explicitar o entendimento acima esposado, transcrevo abaixo decisão do **Superior Tribunal de Justiça** acerca da matéria:

“RECURSO ESPECIAL Nº 80.144-SP-(95/0061051-5)

EMENTA:

1-O auto-lançamento efetuado pelo contribuinte, ao se creditar de ICMS tardiamente, por produtos por ele considerados intermediários e integrados do processo de industrialização do bem que fabrica e comercializa, pode ser contestado pelo Fisco, em sede de ação declaratória, quando se pretende tornar reconhecida e legítima tal relação jurídica, sob a forma indireta de se conseguir correção monetária sobre as parcelas creditadas.

2 – Assentado nas decisões de primeiro e segundo graus que as mercadorias adquiridas pelo contribuinte (óleo combustível, ferramentas, peças e acessórios de máquinas, tintas, enfim, diversos produtos que, absolutamente, como no caso em exame) não se integram ao produto final fabricado, torna-se sem amparo legal o auto-lançamento de crédito de ICMS feito, a respeito, pelo contribuinte.” (destaque nosso)

Impõe-se, ainda, destacar o entendimento exarado por meio do Parecer

nº 2006.01.04.000063, o qual indeferiu o pleito do contribuinte que solicitava autorização para de creditar do ICSM de R\$ 3.125,62, referente à Nota Fiscal nº 016047, correspondente à aquisição de gasolina comum, consignando a impossibilidade do uso do crédito do ICMS, haja vista os produtos se destinarem ao consumo da empresa e não à utilização em processo industrial.

Registre-se, também, o fato de os membros deste Colegiado já possuírem pensamento unânime acerca do tema, conforme se vislumbra a seguir:

“CRÉDITO INDEVIDO - Combustível e lubrificantes adquiridos para consumo na frota de veículos

Embora as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de veículos de uma empresa do ramo industrial representem custos, precisamente de distribuição ou comercialização, o contribuinte em razão da legislação do ICMS, não pode se aproveitar do crédito fiscal destacado no documento fiscal, haja vista, tais custos não participarem do produto final, portanto não são considerados insumos. Mantida a decisão recorrida. Auto de Infração Procedente.

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Recurso nº CRF- 187/2006. Acórdão nº 009/2007.

Relator: CONS. RODRIGO ANTÔNIO ALVES ARAÚJO”

“RECURSO VOLUNTÁRIO. DESPROVIMENTO. CRÉDITO INDEVIDO. COMBUSTÍVEL CONSUMIDO NA FROTA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

O combustível usado na frota da indústria para distribuição de seus produtos não se configura como insumos. A legislação aplicável, que concede o direito aos créditos de produtos destinados ao consumo e/ou ativo fixo e só entraria em vigor a partir de 1º de janeiro de 2011, foi prorrogada para 2020. “In casu” constitui crédito indevido a utilização do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de combustíveis e lubrificantes para uso na frota do contribuinte. Correto o feito fiscal.

Acórdão nº 147/2011. Recurso VOL/CRF-206/2010.

RELATOR: FANCISO GOMES DE LIMA NETTO.”

Assim, sendo tem-se como certa a exigência fiscal.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL ORIUNDO DA SISTEMÁTICA DO FAIN

Como preâmbulo, impossível deixar de adotar como ponto de partida algumas tessituras sobre o FAIN. O Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN) é um sistema de incentivo com objetivo de conceder estímulos financeiros para a implantação de novos empreendimentos no Estado, bem como realocar, revitalizar e modernizar as empresas que desejam implantar-se na Paraíba. A origem dos recursos é o ICMS estadual recolhido pelas empresas cadastradas no FAIN.

Tal concessão em forma de Fundo foi instituída no âmbito do Estado da Paraíba pela Lei nº 4.856, de 29 de julho de 1986, e alterações posteriores, máxime o Decreto nº 17.252, de 27 de dezembro de 1994, o qual estabelece os objetivos primordiais do FAIN, bem como as regras, condições e prerrogativas de usufruto deste benefício, vejamos:

Lei nº 4.856/1986:

Cria o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN, e determina outras providências.

Art. 1º Fica criado o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN, visando a concessão de estímulos [financeiros](#) à implantação, à realocização, à revitalização e à ampliação de empreendimentos industriais que sejam declarados, por seu Conselho Deliberativo, de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado. (Redação dada ao caput pelo Decreto nº 5.019, de 07.04.1988, DOE PB de 13.04.1988)

Decreto nº 17.252/2004:

Art. 1º - O FUNDO DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DA PARAÍBA - FAIN, criado pela Lei nº 4.856, de 29 de julho de 1986, alterado pela Lei nº 5.019, de 07 de abril de 1988, revalidado pela Lei nº 5.380, de 29 de janeiro de 1991 e alterado pelas Leis nºs 5.562, de 14 de janeiro de 1992 e 6.000, de 23 de dezembro de 1994, tem por finalidade a concessão de estímulos financeiros à implantação, à realocização, à revitalização e à ampliação de empreendimentos industriais e turísticos que sejam declarados, por maioria absoluta do seu Conselho Deliberativo, de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado.

Inicialmente, a questão a se resolver diz respeito ao aproveitamento do percentual de 100% glosado pela fiscalização, ao entender que este não estava previsto no Protocolo de Intenções.

No caso presente, o Protocolo de Intenções, concedido em 9 de setembro de 2005, (fls. 1.450 a 1.453 – Volume IV) , teve como objeto firmar um acordo entre sujeito ativo e sujeito passivo onde ambas as partes se comprometeram a (Estado) conceder benefícios fiscais e o (contribuinte) a aumentar sua capacidade média anual produtiva, propiciando também o aumento da oferta de empregos. O mencionado instrumento fixou o percentual de crédito presumido em 90%, como apostado em sua Cláusula Terceira, adiante transcrita:

CLÁUSULA TERCEIRA – O ESTADO

*concede à **EMPRESA**, no que diz respeito ao incremento da produção de que trata o presente instrumento, o direito de optar, em substituição aos incentivos financeiros, no âmbito do FAIN/ICMS, pela fruição desses benefícios sob a forma de Regime Especial, que lhe garantirá a utilização de crédito presumido de até 90 % do ICMS gerado pelo incremento da produção industrial própria incentivada.*

Com efeito, para instrumentalização do Protocolo de Intenções, fez-se necessária, ainda, a concessão de Regimes Especiais, que *in casu*, foram concedidos pela por esta Secretaria, por meio dos quais foram estabelecidas as obrigações tributárias a serem observadas pelo contribuinte, os quais em resumo destaca:

- Processos de nºs 0101692003-2 – (CP de 57,75%) Vigência a partir de 1º/5/2003;

CLAÚSULA PRIMEIRA – Após cada período de apuração do imposto, a empresa **COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS – FILIAL PARAÍBA**, terá direito à utilização de um crédito presumido correspondente a 57,75% (cinquenta e sete vírgula setenta e cinco por cento) do saldo devedor do período correspondente). (fl. 716/717 – Volume III).

➤ Processo nº 0292722005-0 - (CP de 90,00%) Vigência de 15/9/2005 até 9/2/2006;

Cláusula Primeira - A empresa Companhia Brasileira de Bebidas das Américas- AMBEV, após cada período de apuração, terá direito à utilização de um crédito presumido correspondente a 90% (noventa por cento) do **ICMS** da **OPERAÇÃO PRÓPRIA** a recolher, relativo ao incremento da produção incentivada de que trata o Protocolo de Intenções celebrado com o Governo do Estado da Paraíba.

Parágrafo único – Considera-se incremento de produção, para efeitos desta cláusula, o volume que exceder a média dos últimos 24 meses, contados da vigência deste regime especial, apurados em períodos mensais, para cada produto incentivado, conforme tabela em anexo. (fls. 718/721 – Volume III).

➤ Processo nº 0147502007-4 – (CP de 100%) Vigência a partir de 10/2/2006;

CLAÚSULA PRIMEIRA – Após cada período de apuração do imposto, a empresa **COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS – FILIAL PARAÍBA**, terá direito à utilização de um crédito presumido de 100 % (cem por cento) do total do saldo devedor do período correspondente, a ser apropriado na conta gráfica, conforme definido na legislação, relativamente a produção gerada pelo incremento da produção industrial própria incentivada, nos termos da Cláusula primeira do Protocolo de Intenções e art. 3º da resolução nº 003/2007-FAIN.

PARÁGRAFO ÚNICO – O contribuinte lançará no Livro registro de Apuração do ICMS, na coluna- “outros créditos”, o valor do crédito presumido autorizado, fazendo a seguinte referência: “Crédito Presumido concedido nos termos do Parecer – Gerência de tributação nº 2007.01.00.00096.

Não se perca de vista que com edição da Resolução nº 003/2007, a qual foi ratificada pelo Decreto nº 27.995, de 26 de fevereiro de 2007, houve a alteração do percentual para 100%, nos termos do art. 4º da mencionada norma, adiante descrita:

RESOLUÇÃO N.º 003/2007

APROVA A CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMO COM ENCARGOS SUBSIDIADOS À EMPRESA COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV.

(...)

Art. 4º – Fixar o valor do empréstimo em 100% (cem por cento) do valor das parcelas do ICMS, recolhidas mensalmente ao FAIN pela

própria empresa, durante o período de 15 (quinze) anos, retroagindo seus efeitos para 10/02/2006, de acordo com o que dispõe o parágrafo único do art. 17 do Decreto nº 17.252/94.

DECRETO Nº 27.995, DE 26 DE FEVEREIRO DE 2007

Art. 1º Ficam ratificadas as Resoluções n 001, 002 e 003/2007 do Conselho Deliberativo do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN, publicadas em anexo, que aprovam a concessão de empréstimo com encargos subsidiados às empresas COTEMINAS S.A. – Campina Grande, COTEMINAS S.A. – João Pessoa e AMBEV – Companhia de Bebidas das Américas.

Neste sentido, não há como deixar de considerar regular o procedimento da empresa em utilizar o crédito presumido de 100% , apenas porque não houve a celebração de um novo Protocolo de Intenções ou o seu aditivo, como quer a autoridade fiscal.

Há de se convir que, ao realizar suas operações, aplicando o crédito presumido de 100%, a empresa estava respaldada ao teor da Resolução nº 003/2007 – FAIN e do Regime Especial concedido pelo Parecer nº 2007.01.00.00096, da Gerência de Tributação, normas estas concedidas pelo próprio ente tributante, logo não pode este Colegiado desconsiderar o teor destes instrumentos por não ter atribuição para tal intento.

Em outras palavras, extrapola a competência deste Órgão analisar a validade do Regime Especial, que, na ótica da fiscalização, feriu o que previa o Protocolo de Intenções, cabendo à contestação a sua juricidade ao Órgão competente – o Poder Judiciário – caso provocado (Capítulo III, Título IV da Constituição Federal).

Por via de consequência, considero válida a aplicação do percentual de 100% sobre o crédito presumido.

A segunda questão e se resolver diz respeito à sistemática de cálculo empregada pela empresa e glosada pela fiscalização ensejando a diferença a recolher decorrente de apropriação a maior de crédito presumido face ao erro na apuração do ICMS relativo ao benefício do FAIN, em face de não observar o que preceitua a Resolução nº 020/2003 (Conselho Deliberativo do FAIN), Protocolo de Intenções de 9/9/2005 (Governo do Estado da Paraíba e AMBEV) e o Decreto nº 17.259/94.

De acordo com as alegações recursais, a metodologia de cálculo empregada seguiu à risca os regimes especiais concedidos, os quais vinculam o crédito presumido aos produtos fabricados no estabelecimento. Ou seja, o saldo devedor do ICMS sobre o qual será aplicado percentual de crédito presumido deve resultar exclusivamente dos débitos e créditos diretamente relacionados aos produtos incentivados.

A seu turno, os autuantes desconsideraram o crédito presumido utilizado pelo contribuinte sob o argumento de que ocorreram erros na alocação de créditos no livro de Apuração do ICMS, o que ocasiona no momento do cotejo nos créditos e débitos uma diminuição dos valores a recolher referente à sua atividade comercial, não integrante do incentivo, e, conseqüentemente, aumentando de forma artificial o crédito presumido relativa à parcela de sua atividade industrial beneficiada.

No que diz respeito à apropriação dos créditos oriundos da compra de bens do Ativo Fixo, bem como dos créditos adquiridos de terceiros, também divergem as partes, recorrente e autuantes, quanto ao método de proporcionalidade empregado.

Aqui, faço um aparte para tecer algumas considerações.

Com efeito, o direito ao crédito do valor do ICMS na aquisição de bens para o ativo imobilizado do contribuinte está relacionado a sua efetiva utilização na produção e/ou comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços tributadas pelo ICMS, ou seja, quando se tratar dos chamados bens instrumentais, caracterizados como bens que participem do processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços.

O problema reside na maneira de apropriação do crédito fiscal, quando nos deparamos com empresas de atividade mista de indústria e comércio, com no caso em análise.

É sabido que, quanto à apropriação de crédito fiscal do ICMS, de bens destinados a compor o ativo fixo, a legislação do Estado da Paraíba prevê a proporção de 1/48 conforme disposto no art. 78, e incisos do RICMS-PB.

Por sua vez, em se tratando de créditos oriundos de terceiros (transferência de créditos) a previsão encontra guarida no art. 56, §1º e seus incisos do mesmo dispositivo regulamentar.

De fato, não há na legislação de regência da matéria, previsão de apropriação de créditos fiscais em se tratando de atividades diversas, embora que se trate de atividades integradas, como é o caso do contribuinte em apreço, contudo, os demonstrativos acostados pela fiscalização revelam de maneira razoável, a liquidez e certeza do crédito tributário, tendo em vista que os agentes fazendários exigiram mensalmente o montante do crédito utilizado indevidamente de maneira proporcional, as atividades da empresa, além de reconstituírem a Conta Corrente do ICMS, apurando, assim, legitimamente, a repercussão tributária em cada mês dos exercícios fiscalizados.

No mais, a metodologia de cálculo empregada deve seguir a sistemática prevista em mencionados regimes especiais, na proporção do prazo de sua vigência, bem como, os valores correlacionados apenas a sua atividade industrial, já que é a atividade condizente com a finalidade inerente à concessão do benefício, que tem por fundamento estímulos financeiros para implantação, realocização, ampliação e revitalização de empreendimentos industriais no âmbito deste Estado como prevê a Lei nº 6.000/1994

Assim, devem ser feitas as devidas e necessárias separações de débitos e créditos levando em consideração os CFOP's, por atividade industrial e comercial, consoante planilhas anexadas aos autos, de fls. 1050/1061 (2005), 1126/1159 (2006), 1181/1192 (2007), 1239/1250 (2008) após a medida saneadora provocada pela instância monocrática, a qual ocasionou um decréscimo da diferença tributária a recolher de ICMS apontada na peça basilar pelos ilustres fazendários, exceto nas competências de fevereiro, março, abril, junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2005, e junho de 2006.

Registre-se que foram apropriados proporcionalmente à atividade desenvolvida pela empresa tomando como parâmetro os débitos levantados mensalmente os créditos decorrentes dos CFOP's 2102, 2152, 1532, 2352, CIAP e Créditos de Terceiros.

Neste véis, considero válida e necessária a utilização da proporcionalidade para a obtenção do crédito equivalente a cada área de atividade da empresa, industrial ou comercial. Tal prática matemática apresenta-se como a mais

adequada para demonstração da participação do movimento da empresa, por tipo de atividade econômica, em relação ao todo, tendo sido a adotada pelos fazendários por ocasião da diligência solicitada quando da lavratura da peça acusatória.

À título ilustrativo segue planilha demonstrativa da proporcionalidade aplicada, por amostragem, considerando alguns períodos fiscalizados:

Julho/2005- Planilha fl.1.056

TOTAL DOS DÉBITOS	COMÉRCIO/OUTROS	INDÚSTRIA
2.930.482,93	337.918,16	2.592.564,77
100%	0,1153 – 11,53%	0,8847 – 88,47%
TOTAL DOS CRÉDITOS	COMÉRCIO/OUTROS	INDÚSTRIA
CFOP 1352 – R\$ 58.227,55	6.713,64	51.513,91
CFOP 2352 – R\$ 22.171,63	2.556,39	19.615,24
CRÉDITO CIAP – R\$ 86.226,27	9941,89	76.284,38
CRÉDITO DE TERCEIROS - R\$ 1.000.000,00	115.300,00	884.700,00

Dezembro/2007 - Planilha fl.1.192

TOTAL DOS DÉBITOS	COMÉRCIO/OUTROS	INDÚSTRIA
8.010.906,42	1.116.969,70	6.893.946,72
100%	0,1394 – 13,94%	0,8606 – 86,06%
TOTAL DOS CRÉDITOS	COMÉRCIO/OUTROS	INDÚSTRIA
CFOP 1352 – R\$ 120.238,90	16.761,30	103.477,59
CFOP 2352 – R\$ 90.374,93	12.598,27	77.776,66
CRÉDITO CIAP – R\$ 100.738,24	14.042,91	86.695,33
CRÉDITO DE TERCEIROS - R\$ 500.000,00	69.700,00	430.300,00

Sobre a matéria ora debatida, colhe-se o seguinte aresto desta Corte Superior:

RECURSOS HIERÁRQUICO PROVIDO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. REJEITADA A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA INEXISTENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

Rejeitadas as alegações preliminares do instituto da decadência. Em relação ao prazo decadencial para lançamento de ofício, restou utilizado o art. 173, I do CTN, com início de contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da incidência do fato gerador do imposto, consoante orientação do STJ. Ausência de cerceamento de defesa visto prestação constitucional garantida em fase recursal. Apropriação incorreta dos créditos de aquisição de insumo e de ativo imobilizado por atividade econômica (industrial e comercial), em face do crédito presumido decorrente do

benefício fiscal FAIN ser concedido apenas à atividade manufatureira, teve o condão de gerar diferença tributária a recolher de ICMS. Utilizada proporcionalidade na mecânica de apuração do imposto, obedecendo aos parâmetros exigidos na legislação e regulamento estadual. Multa aplicada consoante preceitos legais.

Acórdão 044/2013. Recurso HIE/VOL/CRF- nº 156/2011.

Relator: CONS. JOSÉ DE ASSIS LIMA

A despeito da alegação de que a multa possui caráter confiscatório, se faz necessário ressaltar que o ato administrativo de aplicação da multa decorre do poder vinculado da fiscalização de tributos, e está cingido à reserva absoluta da lei: configurado o fato como infração à legislação tributária sujeito se torna, portanto, à incidência e à aplicação da norma sancionatória, que não se confunde com a figura jurídica do tributo.

Ora, a multa aplicada tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, não pode ter valores irrisórios. Ademais, a alegação de que a multa aplicada é confiscatória constitui arguição de inconstitucionalidade para a qual este Tribunal Administrativo não tem competência para exame e decisão, nos termos do art. 55 do novo Ordenamento Processual Estadual, aprovado pela Lei nº 10.094/2013.

Outrossim, não obstante na peça acusatória os autuantes equivocadamente tenham proposto como penalidade a multa prevista no art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, bem como a julgadora singular tenha imputado a penalidade prevista no art. 82 V, “f”, da citada norma, tal fato não inviabiliza a prossecução da lide fiscal, nem tampouco fere o direito de defesa do contribuinte, tendo este exercido plenamente o contraditório nas oportunidades que lhe foram permitidas nos autos, sendo conhecedora plenamente as acusações dispostas na inicial. Adite-se que a penalidade ali disposta foi proposta pelos autuantes, cabendo ao órgão julgador aplicar a subsunção do fato à norma infringida.

Assim sendo, partindo do princípio de que a subsunção do fato à norma que descreve a conduta infracional é que deu azo à aplicação da penalidade, que decorre de previsão legal válida, vigente e eficaz que, *in casu*, decorre de infração tributária relativa à falta de recolhimento do ICMS em razão da utilização indevida de créditos fiscais, nas hipóteses ventiladas na nota explicativa da exordial, a multa aplicada é a prevista nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei 6.379/96.

Contudo, impõe-se aplicar aos fatos *sub judice* as alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 6/6/13), com efeitos a partir de 1/9/2013, de modo que as penalidades lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Assim, é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que, para a conduta acima mencionada, a multa por infração passa a ser calculada com base no percentual de 100%, como abaixo evidenciado:

“Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cinquenta por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;”

Desta forma, de tudo o explanado acima, aponto o crédito tributário após o deslinde da contenda, considerando que, em alguns meses dos exercícios fiscalizados, houve aumento do ICMS inicialmente exigido, e tendo em vista que nesta instância não se pode exigir uma sentença *extra petita*, mantenho quanto a estas competências os valores exigidos na peça acusatória, como abaixo evidenciado:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO		AUTODE INFRAÇÃO		VALORES DEVIDOS - CRF		
			ICMS	MULTA	ICMS	MULTA	TOTAL
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/01/2005	30/01/2005	204.456,71	408.913,42	163.466,78	163.466,78	326.933,56
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS *	01/02/2005	28/02/2005	107.540,74	215.081,48	107.540,74	107.540,74	215.081,48
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS *	01/03/2005	31/03/2005	295.732,71	591.465,42	295.732,71	295.732,71	591.465,42
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS *	01/04/2005	30/04/2005	74.622,82	149.245,64	74.622,82	74.622,82	149.245,64
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/05/2005	31/05/2005	135.245,23	270.490,46	134.021,19	134.021,19	268.042,38
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS *	01/06/2005	30/06/2005	246.327,66	492.655,32	246.327,66	246.327,66	492.655,32
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/07/2005	31/07/2005	249.095,12	498.190,24	242.427,29	242.427,29	484.854,58
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS *	01/08/2005	31/08/2005	469.483,98	938.967,96	469.483,98	469.483,98	938.967,96
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS *	01/09/2005	30/09/2005	372.280,55	744.561,10	372.280,55	372.280,55	744.561,10
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS *	01/10/2005	31/10/2005	288.406,13	576.812,26	288.406,13	288.406,13	576.812,26
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS*	01/11/2005	30/11/2005	467.518,77	935.037,54	467.518,77	467.518,77	935.037,54
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS *	01/12/2005	31/12/2005	672.327,06	1.344.654,12	672.327,06	672.327,06	1.344.654,12

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/01/2006	31/01/2006	199.437,59	398.875,18	188.581,70	188.581,70	377.163,40
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS *	01/02/2006	28/02/2006	440.548,54	881.097,08	440.548,54	440.548,54	881.097,08
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/03/2006	31/03/2006	379.115,74	758.231,48	335.189,89	335.189,89	670.379,78
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/04/2006	30/04/2006	351.365,39	702.730,78	309.674,43	309.674,43	619.348,86
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/05/2006	31/05/2006	166.943,00	333.886,00	60.456,95	60.456,95	120.913,90
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS *	01/06/2006	30/06/2006	382.341,55	764.683,10	382.341,55	382.341,55	764.683,10
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/07/2006	31/07/2006	136.032,70	272.065,40	125.574,46	125.574,46	251.148,92
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/08/2006	31/08/2006	84.902,09	169.804,18	36.187,03	36.187,03	72.374,05
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/09/2006	30/09/2006	601.878,32	1.203.756,64	303.971,27	303.971,27	607.942,53
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/10/2006	31/10/2006	173.625,77	347.251,54	80.469,29	80.469,29	160.938,59
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/11/2006	30/11/2006	236.861,40	473.722,80	211.178,01	211.178,01	422.356,02
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/12/2006	31/12/2006	581.890,30	1.163.780,60	299.603,57	299.603,57	599.207,13
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/01/2007	31/01/2007	365.019,20	730.038,40	7.790,54	7.790,54	15.581,07
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/02/2007	28/02/2007	266.354,06	532.708,12	196.873,63	196.873,63	393.747,26
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/03/2007	31/03/2007	313.767,78	627.535,56	216.008,66	216.008,66	432.017,32
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/04/2007	30/04/2007	181.671,02	363.342,04	135.920,47	135.920,47	271.840,94
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/05/2007	31/05/2007	374.351,37	748.702,74	335.232,37	335.232,37	670.464,74
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/06/2007	30/06/2007	446.434,19	892.868,38	362.362,68	362.362,68	724.725,36
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/07/2007	31/07/2007	374.623,88	749.247,76	302.560,84	302.560,84	605.121,68
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/08/2007	31/08/2007	415.176,30	830.352,60	271.229,20	271.229,20	542.458,41
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/09/2007	30/09/2007	645.423,29	1.290.846,58	582.778,70	582.778,70	1.165.557,39
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/10/2007	31/10/2007	104.940,37	209.880,74	90.340,88	90.340,88	180.681,75
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/11/2007	30/11/2007	510.071,62	1.020.143,24	382.626,21	382.626,21	765.252,42

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/12/2007	31/12/2007	849.172,89	1.698.345,78	631.134,92	631.134,92	1.262.269,83
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/01/2008	31/01/2008	645.196,32	1.290.392,64	564.042,83	564.042,83	1.128.085,66
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/02/2008	29/02/2008	399.201,28	798.402,56	297.383,58	297.383,58	594.767,16
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/03/2008	31/03/2008	277.905,52	555.811,04	180.974,95	180.974,95	361.949,90
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/04/2008	30/04/2008	337.605,18	675.210,36	292.359,86	292.359,86	584.719,72
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/05/2008	31/05/2008	508.176,01	1.016.352,02	410.410,31	410.410,31	820.820,63
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/06/2008	30/06/2008	588.325,50	1.176.651,00	500.334,54	500.334,54	1.000.669,08
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/07/2008	31/07/2008	700.025,24	1.400.050,48	591.822,21	591.822,21	1.183.644,41
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/08/2008	31/08/2008	594.372,87	1.188.745,74	508.869,19	508.869,19	1.017.738,39
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/09/2008	30/09/2008	1.014.023,58	2.028.047,16	832.679,92	832.679,92	1.665.359,85
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/10/2008	31/10/2008	613.831,10	1.227.662,20	473.595,92	473.595,92	947.191,84
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/11/2008	30/11/2008	739.983,67	1.479.967,34	642.190,64	642.190,64	1.284.381,28
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	01/12/2008	31/12/2008	308.910,75	617.821,50	51.019,23	51.019,23	102.038,47
CRÉDITO TRIBUTÁRIO TOTAL			18.892.542,86	37.785.085,72	15.168.474,65	15.168.474,65	30.336.949,30

*Mantido o crédito tributário no limite exigido no Auto de Infração.

De todo o exposto,

V O T O – pelo recebimento dos Recursos Hierárquico, por regular, e Voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PROVIMENTO PARCIAL** do segundo, para manter inalterada a sentença prolatada na instância singular, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000224/2010-39**, lavrado em 7/6/2010, contra a empresa, COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV., inscrita no CCICMS sob o nº 16.132.781-8, alterando, porém, o montante do crédito tributário para R\$ 30.336.949,30 (trinta milhões, trezentos e trinta e seis mil, novecentos e quarenta e nove reais e trinta centavos), sendo R\$ 15.168.474,65 (quinze milhões, cento e sessenta e oito mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e sessenta e cinco centavos) de ICMS, por infringência ao art. 106; c/c art. 60, II; 72, § 1º, I e alínea “b” do inciso II do RICMS-PB. aprovado pelo Decreto nº 18.930/97; art. 2º § 4º do Dec nº 17.259/94; art. 7º da

Resolução 03/2007, alterada pela Resolução 011/2009 do Conselho Deliberativo do FAIN), e igual valor de multa por infração, com supedâneo no art. 82, V, alínea “h”, da Lei nº 6.379/96, com redução prevista na Lei nº 10.008/2013.

Ao tempo em que cancelo, por indevida, a quantia de 26.340.679,28, sendo R\$ 3.724.068,21, de ICMS, e 22.616.611,07, de multa por infração.

Ressalte-se o pagamento de parte do crédito tributário, conforme DAR de fls. 685 a 687.

Em face do constatado, encaminhem-se os presentes autos ao Ministério Público para os procedimentos cabíveis, nos termos do art. 101 da Lei nº 6.379/96.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de fevereiro de 2015.

PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA
Conselheira Relatora