



Conselho de Recursos Fiscais

Processos n^{os} 072.362.2010-8/010.335.2015-2

Acórdão n^o 393/2015

Recurso EBG/CRF-137/2015

EMBARGANTE: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS -AMBEV

EMBARGADO: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

REPARTIÇÃO: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.

AUTUANTES: JOÃO ELIAS COSTA FILHO/WAGNER LIRA PINHEIRO

RELATORA: CONS^a. PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MERO INCONFORMISMO DO SUJEITO PASSIVO. RECURSO DE EMBARGOS DECLARATÓRIOS PARCIALMENTE PROVIDO SEM EFICÁCIA MODIFICATIVA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

Os fatos concatenados e demonstrados pela fiscalização são suficientes para demonstrar a existência das figuras do dolo, fraude e simulação, razão pela qual se mantém a aplicação da regra geral, prevista no 173, I do CTN, relativa à decadência do crédito tributário, Esclarecimentos foram necessários em razão da utilização de termo inadequado por esta relatoria, que ensejou incerteza para o contribuinte, porém tal fato não atribui eficácia modificativa ao julgado.

Mostra-se coerente a metodologia de cálculo empregada pela fiscalização, e referendada na decisão embargada, diante das atividades híbridas desenvolvidas pela empresa, cujo resultando enseja tanto operações de créditos/débitos da atividade incentivada (indústria) com aqueles que estão fora do incentivo (comércio).

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 do Recurso de Embargos Declaratórios, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu **PROVIMENTO, PARCIAL, sem atribuir efeitos modificativos**, para manter a decisão prolatada por esta Corte de justiça Fiscal emanada no Acórdão n^o 078/2015, às fls. 1.629/1.674 - Volume V- dos autos que considerou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n^o **93300008.09.0000224/2010-39**, lavrado em

7/6/2010 (fls. 8/10), contra a empresa **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS –AMBEV., CCICMS nº 16.132.781-8**, devidamente qualificada nos autos.

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 07 de agosto de 2015.

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

**Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente**

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

Assessora Jurídica



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

RECURSO EMB/CRF nº 137/2015

EMBARGANTE: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS -AMBEV.

EMBARGADO: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

REPARTIÇÃO: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.

AUTUANTES: JOÃO ELIAS COSTA FILHO/WAGNER LIRA PINHEIRO

RELATORA: CONS^a. PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MERO INCONFORMISMO DO SUJEITO PASSIVO. RECURSO DE EMBARGOS DECLARATÓRIOS PARCIALMENTE PROVIDO SEM EFICÁCIA MODIFICATIVA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

Os fatos concatenados e demonstrados pela fiscalização são suficientes para demonstrar a existência das figuras do dolo, fraude e simulação, razão pela qual se mantém a aplicação da regra geral, prevista no 173, I do CTN, relativa à decadência do crédito tributário, Esclarecimentos foram necessários em razão da utilização de termo inadequado por esta relatoria, que ensejou incerteza para o contribuinte, porém tal fato não atribui eficácia modificativa ao julgado.

Mostra-se coerente a metodologia de cálculo empregada pela fiscalização, e referendada na decisão embargada, diante das atividades híbridas desenvolvidas pela empresa, cujo resultando enseja tanto operações de créditos/débitos da atividade incentivada (indústria) com aqueles que estão fora do incentivo (comércio).

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

RELATÓRIO

Submetidos ao exame desta Corte de Justiça Fiscal
EMBARGOS DECLARATÓRIOS, fundamentados nos termos do art. 64 do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 31.502/2010.

Na peça acusatória desta lide, o Auto de Infração de Estabelecimento **93300008.09.00000224/2010-39**, lavrado em 7.6.2010 (fls. 08/10), consta a seguinte denúncia:

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 INFRIGIDOS 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.

Arrimado no fato supracitado, o auditor autuante capitulou como infringidos o **art. 106** do RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97, e proposta aplicação de multa por infração com fulcro no **art. 82, inciso V, alínea “a”** da Lei 6.379/96, sendo proposto um crédito tributário de R\$ \$ 56.677.628,58, sendo R\$ 18.892.542,86, de ICMS, e R\$ 37.785.085,72, de multa por infração.

Na sequência, os autos foram apreciados, no órgão julgador singular, que se pronunciou pela PARCIAL PROCEDÊNCIA da ação fiscal, mediante o seguinte entendimento:

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.”

*Quando da apreciação do Recurso Voluntário, por esta instância ad quem, o voto desta relatoria foi aprovado à unanimidade, declarando a **PARCIAL PROCEDENCIA** do lançamento tributário. Na sequência, este Colegiado promulgou o Acórdão nº 078/2015 correspondente ao referido voto, de acordo com a transcrição que se segue, *litteris*:*

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.

Sendo realizada a ciência da acusada acerca da decisão Colegiada, através de Aviso de Recebimento – AR em 5.5.2015 (*fls*1.676- *Volume V*), tendo a empresa interposto o recurso de embargos declaratórios, ora objeto de análise.

Aduz ser a mencionada decisão omissa, obscura e contraditória aspectos estes que a viciam o que devem ser dirimidas, pela via do recurso em análise.

Em seguimento complementa que a decisão embargada incorreu em omissão e obscuridade em relação a decadência dos créditos tributários de 01 de junho de 2005 a 28 de junho de 2005.

Sustenta que, diante da inépcia do lançamento quanto à caracterização das figuras do dolo, fraude e simulação, o prazo de decadência a ser aplicado é o previsto no art. 150, § 4º, e não o art. 173, I, ambos do CTN.

Argui que ao assim decidir o voto vergastado omitiu-se quanto à necessidade de motivação do lançamento fiscal que, deflui do princípio da legalidade, especificamente do art. 142 do CTN. Pelo que complementa que a decisão Colegiada, formulou e acolheu a acusação de dolo, fraude e simulação, inexistente no lançamento fiscal, usurpando a competência privativa da autoridade lançadora (art. 142 do CTN) e violando o seu direito à ampla defesa/contraditório, tendo em vista que inovou na acusação fiscal.

Alega ainda que o argumento “de que *para esclarecimento de dúvidas relativas à interpretação da legislação, existe o instituto da consulta fiscal, expediente este, não utilizado pela recorrente.*”(transcrito do voto vergastado - fls. 21) padece de obscuridade e omissão diante dos seguintes pontos: a) primeiro porque o instituto da consulta é facultativo, e procedeu conforme a interpretação que lhe pareceu mais clara da legislação, motivo pelo qual não estava obrigada a formular consulta. Não significando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, até porque a definição de tais figuras não compreende a existência ou não de consulta fiscal; b) segundo porque se a existência de lançamento fiscal e a inexistência de consulta bastassem para caracterizar dolo, fraude ou simulação, o disposto no art. 150, §4º do CTN seria inaplicável à generalidade dos processos fiscais, existentes neste Colegiado. Assim, em conclusão, o voto vergastado prova demais que bastaria a lavratura do auto de infração aplicação da regra do art. 173, do CTN.

Diante destes argumentos entende que as omissões e obscuridades devem ser declaradas com eficácia modificativa para que se restabeleça a decisão de primeira instância que reconheceu a decadência parcial do crédito tributário.

Ressalta ainda a existência de contradição e obscuridade quanto à correta metodologia de cálculo do incentivo FAIN , uma vez que ao cordão reconheceu que o cálculo do incentivo FAIN deve tomar por base exclusivamente os débitos e créditos das atividades industriais, porém terminou por validar o método da proporcionalidade dotado pela fiscalização, o que contraria a premissa adotada, uma vez eu o referido método não permite uma escoreita separação entre os débitos e créditos inerentes à atividade industrial e aqueles concernentes ao comércio.

Entende ser o método aplicado nitidamente artificial, uma vez que afeta a liquidez e certeza do crédito tributário pois consiste em aplicar-se um percentual “abstrato” pinçado do resultado operacional do estabelecimento sobre uma base que utiliza os créditos/débitos da atividade incentivada (indústria) com aqueles que estão fora do incentivo (comércio) o que viola os regimes especiais.

Na sequencia alega também os vícios de omissão e obscuridade na decisão vergastada, quando entendeu que deveriam ser computados os créditos adquiridos de terceiros, redutores do FAIN, quando a própria legislação do ICMS, máxime os arts. 54; 56 , II, § 3º; art. 60, III, “f”, todos do RICMS-PB, determina que tal crédito seja computado depois de confrontados os débitos e créditos decorrentes da atividade industrial ou comercial da pessoa jurídica.

Pelo que conclui, considerando que o voto embargado acata a premissa de que o cálculo do benefício deve considerar isoladamente os “débitos e créditos da atividade industrial”, segue por utilizar os créditos adquiridos de terceiros como redutores do FAIN torna-se incoerente com a lógica da legislação e da decisão, o que a torna contraditória.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do presente embargo, para o fim se reconhecer e declarar os vícios suscitados, com eficácia de efeitos infringentes, como medida de Direito e da mais lúdima Justiça.

Este é o RELATÓRIO.

V O T O

Em análise, recurso denominado de EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, o qual é previsto no Regimento Interno desta Egrégia Corte Fiscal, quando a prolação da decisão Colegiada for omissa, contraditória ou obscura.

Investigando os objetos do embargo, vislumbro que os questionamentos suscitados pelo embargante dizem respeito à existência de omissão, obscuridade e contradição, quanto à decisão desta Corte contida no Acórdão CRF nº 078/2015. Porém, os vícios suscitados revelam, apenas, o inconformismo da embargante com o resultado do julgamento do recurso voluntário, caracterizando o seu caráter procrastinatório, senão, vejamos.

Como primeiro ponto, alega a embargante que houve omissão e obscuridade em relação a decadência dos créditos tributários de 1º de junho de 2005 a 28 de junho de 2005, diante da inépcia do lançamento quanto à caracterização das figuras do dolo, fraude e simulação. Entende assim, que o prazo de decadência a ser aplicado é o previsto no art. 150, § 4º, e não o art. 173, I, ambos do CTN.

Alega que o voto vergastado omitiu-se quanto à necessidade de motivação do lançamento fiscal, que, deflui do princípio da legalidade, especificamente do art. 142 do CTN. Pelo que complementa que a decisão Colegiada, formulou e acolheu a acusação de dolo, fraude e simulação, inexistente no lançamento fiscal, usurpando a competência privativa da autoridade lançadora (art. 142 do CTN) e violando o seu direito à ampla defesa/contraditório, tendo em vista que inovou na acusação fiscal.

Na essência dos fatos, tem-se que o centro de análise reside em verificar as figuras do dolo, fraude e simulação, como forma de concluir a data de início da contagem do prazo de decadência, tendo em vista a inépcia do lançamento quanto à caracterização destas figuras, como afirma a embargante.

Ao que parece, quer a recorrente que a ocorrência das figuras do dolo, fraude e simulação sejam especificadas na peça acusatória. Contudo, a questão posta, não se trata de formalização da peça acusatória, mas de uma questão probatória trazida aos autos, suficiente para a verificação do ocorrido.

Não se trata de inovação da acusação como apresenta a recorrente. Quando da análise da questão, esta relatoria entendeu que o fato de constar na peça acusatória o montante do crédito tributário nas quantias ali exigidas, os documentos instrutórios que embasaram a acusação, a exemplo das planilhas de fls. 11 a 180, bem como, o ato de cientificar o contribuinte da peça acusatória seriam elementos suficientes para se conhecer a prática detectada pelos autuantes. Vejamos fragmentos do voto vergastado que abordou a questão:

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 atuada. (grifos não contidos no original)

Referendando nosso entendimento faço consignar a resposta oriunda do Parecer da douta Procuradora Estadual, atuante como assessora jurídica desta Corte. Dra. Sancha Maria F C R Alencar, quando indagada se era correto interpretar os fatos apurados sob a ótica da existência de fraude fiscal, quanto à comprovação de dolo, fraude ou simulação, máxime quando da ocorrência das ações praticadas pelo sujeito passivo, ventiladas na peça acusatória destes autos:

Verifica-se que no auto de infração e seus anexos, bem como na contestação do atuante, 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 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.

Com supedâneo na opinião formulada esta relatoria termina concluindo que, há nos autos elementos suficientes para a caracterização das condutas praticadas pela recorrente, como podemos verificar do fragmento do voto vergastado, a seguir transcrito:

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. (g.n)

Não se perca de vista que a questão foi objeto de extensas horas de estudos e análise por parte desta relatoria, inclusive com a solicitação de pronunciamento por parte da representante da Procuradoria da Fazenda Estadual, 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.

Para o fim a que se quer alcançar, faço transcrever fragmentos do voto vergastado, na parte que considere crucial, para a deslinde da questão:

.... 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). (grifos não contidos no original)

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.

Pelo exposto, percebe-se que os fatos concatenados são suficientes para demonstrar a existência das figuras do dolo, fraude e simulação.

Não restam dúvidas que, consoante a expressão do art. 142 do CTN, o lançamento tributário é ato vinculado, obrigatório, de declaração da ocorrência do fato do qual surgiu a obrigação para constituição do crédito, quer seja relativa ao tributo, quer seja relativa a multa. Assim, na sua confecção será observada a ocorrência do fato gerador a matéria tributável, calculado o montante de imposto devido, identificando e notificando o sujeito passivo. E tais elementos estão consolidados na peça acusatória destes autos, não havendo o que se falar na tese de cerceamento de defesa do contribuinte.

No contexto do processo administrativo tributário, define-se o cerceamento do direito de defesa como qualquer obstáculo que a Administração opõe ao sujeito passivo que resulte impedimento ou dificuldade para a prática de atos legalmente previstos e que protejam seus interesses na lide, prejudicando sua defesa.

E pelo que se percebe nos autos não houve óbice a qualquer manifestação do contribuinte, que teve seus argumentos apreciados nas duas instâncias de julgamento, bem como a juntada de novos elementos, a exemplo de Memorais, e autorização para vistas aos autos e extração de cópias quando solicitado.

Na sequência aponta também a embargante os vícios de obscuridade e omissão quanto ao argumento consignado no voto vergastado quando esta relatora aduz: “de que para esclarecimento de dúvidas relativas à interpretação da

legislação, existe o instituto da consulta fiscal, expediente este, não utilizado pela recorrente.”(transcrito do voto vergastado - fls. 21).

Bem, o vício da obscuridade decorre da falta de clareza e da pouca compreensibilidade do posicionamento do magistrado naquele julgamento. Ou seja, trata-se da hipótese de uma decisão que, por sua leitura, seja ela total, seja referente a algum ponto específico, a parte tem dúvidas a cerca da real posição do magistrado, em virtude de uma manifestação confusa.

Já a omissão acontece quando o julgado não se pronuncia sobre ponto ou questão suscitada pelas partes, ou que o julgador deveria pronunciar-se de ofício.

Iremos então ao ponto.

O fato é que minha fundamentação de decidir acarretou incerteza quanto ao entendimento do contribuinte. Em verdade, quando fiz referência ao instituto da consulta fiscal, o fiz no sentido restrito do termo, que é o de esclarecer dúvidas quanto à interpretação de determinado dispositivo da legislação tributária relativo aos tributos de competência estadual.

Como referendado, no voto vergastado, ao se pronunciar em sustentação oral, o causídico mencionou que não houve intenção deliberada da empresa em descumprir a lei, e sim, a sua forma de interpretação.

Em verdade, a empresa não tinha dúvidas quanto à aplicação da legislação pertinente às operações que realiza máxime as operações decorrentes do crédito presumido do FAIN. Porém, a forma de interpretação da empresa foi diametralmente oposta ao entendimento da fiscalização, tanto é que gerou o lançamento de ofício em debate.

Diante deste contexto, também não vislumbro o vício da omissão alegada pela embargante, até porque, a questão sobre consulta fiscal não está cogitada nos autos, e foi empregada por esta relatoria apenas a título informativo, para efeito de ilustrar meu posicionamento.

Assim, cabe-nos esclarecer que a referência feita ao instituto da consulta não foi no sentido de obrigar ou sugerir a autuada a formular este instrumento, no sentido de se buscar caracterizar as figuras do dolo, da fraude e da simulação. Mas sim, foi utilizada a título informativo da existência deste expediente para dirimir esclarecimentos de questões relativas aplicação da legislação, pelo que nos impõe admitir que o termo foi mal colocado.

Diante do exposto, quanto ao ponto no qual fiz menção ao instituto da consulta, acredito estarem esclarecidos os vícios suscitados, pelo que não se impõe a eficácia modificativa ao presente recurso.

Na sequencia, há ainda a examinar a existência de contradição e obscuridade quanto à correta metodologia de cálculo do incentivo FAIN. Argui a

embargante que ao passo em que o acórdão reconhece que o cálculo do incentivo FAIN deve tomar por base exclusivamente os débitos e créditos das atividades industriais, validou o método da proporcionalidade adotado pela fiscalização.

Neste ponto urge transcrevermos fragmentos do voto vergastado na parte referente à apropriação de crédito fiscal quando a empresa possui atividade mista, como é o caso da embargante:

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

Ora, partindo do princípio que o próprio instrumento de concessão do benefício do crédito presumido, concedido conforme disposições do Parecer nº 2005.01.00.00538, vigente à época dos fatos geradores exigidos nesta demanda, que em sua cláusula primeira, abaixo transcrita, limita o direito à utilização do crédito presumido ao ICMS decorrente das operações próprias, não vislumbro razão para não se aceitar a metodologia aplicada pela fiscalização, que me parece por demais justa.

Cláusula Primeira – A empresa Companhia 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.

voto vergastado: A questão foi posta por esta relatoria no seguinte fragmento do

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. (g.n)

Neste contexto não vislumbro aplicação artificial do método utilizado, mas tão somente uma forma de mensurar quantitativamente os valores apropriados tendo em vista que a empresa tanto opera na atividade comercial como na atividade industrial. Tal distinção é necessária, em razão de que a apropriação do crédito presumido do FAIN só deve incidir sobre as operações inerentes à atividade industrial (OPERAÇÃO PRÓPRIA) da recorrente.

Não se trata tal mecanismo de aplicação de um percentual “abstrato”, tampouco, viola os regimes especiais, como entendido pela embargante, mas esta metodologia se torna necessária, repito, diante das atividades híbridas desenvolvidas pela empresa, cujo resultando enseja tanto operações de créditos/débitos da atividade incentivada (indústria) com aqueles que estão fora do incentivo (comércio).

Na sequencia alega também os vícios de omissão e obscuridade na decisão vergastada, quando entendeu que deveriam ser computados os créditos adquiridos de terceiros, redutores do FAIN, quando a própria legislação do ICMS, determina que tal crédito seja computado depois de confrontados os débitos e créditos decorrentes da atividade industrial ou comercial da pessoa jurídica.

Neste ponto urge transcrevermos os artigos da legislação citados pela embargante, e que segundo seu entendimento não deveriam ser computados no cálculo do crédito presumido FAIN, máxime os arts. 54; 56 , II, § 3º; art. 60, III, “f”, todos do RICMS-PB, *in verbis*:

Art. 54. *O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.*

Art. 56. Para efeito de aplicação do disposto no artigo anterior, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

§ 1º A transferência de créditos entre estabelecimentos far-se-á mediante a emissão de Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A, a qual, além dos demais requisitos exigidos, conterà:

I - natureza da operação: “Transferência de Créditos do ICMS”;

II - o valor do crédito transferido, em algarismo e por extenso;

(...)

§ 3º A soma das transferências de crédito efetuadas no período de apuração será lançada em campo próprio do Registro de Apuração do ICMS.

Art. 60. *Os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal, apurarão no último dia de cada mês:*

III - no Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos correspondentes às operações de entradas e saídas de mercadorias e dos serviços tomados e prestados durante o mês:

a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída e aos serviços prestados;

b) o valor de outros débitos;

c) o valor dos estornos de créditos;

d) o valor total do débito do imposto;

e) o valor do crédito do imposto, relativamente às operações de entradas e aos serviços tomados;

f) o valor de outros créditos;

g) o valor dos estornos de débitos;

h) o valor total do crédito do imposto;

i) o valor do saldo devedor, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "d" e o valor referido na alínea "h";

j) o valor das deduções previstas pela legislação;

l) o valor do imposto a recolher;

m) o valor do saldo credor a transportar para o período seguinte, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "h" e o valor referido na alínea "d".

Conforme podemos perceber pela legislação acima citada, as rubricas de outros créditos, os quais, no caso em apreço, advém de créditos oriundos do CIAP, bem como, as de transferência de crédito, devem fazer parte da apuração relativo ao período correspondente. Assim sendo, a metodologia aplicada deve ser estendida também a estas operações (créditos oriundos do CIAP e de transferência de crédito) pelo simples fato de que, como acima já mencionado, e conforme estabelecido no Regime Especial, a utilização do crédito presumido só deve incidir sobre as operações inerentes à atividade industrial.

Por esta razão, é necessária a mensuração dos créditos equivalentes a cada área de atividade da empresa, seja elas industrial ou comercial e não se trata a metodologia aplicada, como redutora do FAIN como entende a embargante.

Não se perca de vista que, por ser o FAIN, operacionalizado em forma de crédito presumido, com base no valor do ICMS que a empresa tem a recolher, valor este oriundo do confronto entre os débitos e os créditos, que somente poderá incidir sobre as operações inerentes à atividade industrial, faz-se necessário para efeito de obtenção do valor do crédito presumido, a separação das operações inerentes a cada um dos tipos de atividade da empresa, e assim foi feito.

Ao que parece o inconformismo não tem razão de ser, haja vista a questão ter sido discorrida, no voto vergastado cujos fragmentos faço transcrever:

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 adotada pelos fazendários por ocasião da diligência solicitada quando da lavratura da peça acusatória.

Neste sentido, não vislumbro qualquer confusão que gere a contradição suscitada pela embargante quanto ao aspecto levantado, pois a metodologia de cálculo aplicada enseja a liquidez e certeza do crédito tributário.

Diante do exposto,

V O T O – Pelo recebimento do Recurso de Embargos Declaratórios, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu **PROVIMENTO, PARCIAL, sem atribuir efeitos modificativos**, para manter a decisão prolatada por esta Corte de justiça Fiscal emanada no Acórdão nº 078/2015, às fls. 1.629/1.674 - Volume V-dos autos que considerou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0000224/2010-39, lavrado em 7/6/2010 (fls. 8/10), contra a empresa **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS –AMBEV., CCICMS nº 16.132.781-8**, devidamente qualificada nos autos.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 7 de agosto de 2015.

PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA
Conselheira Relatora