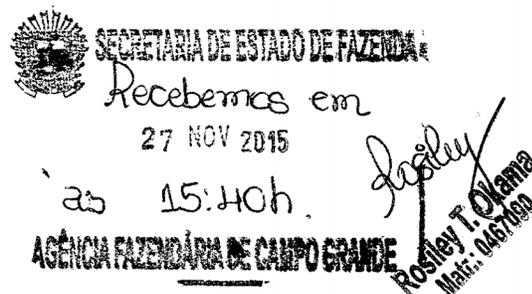


**ILMO. SR. CHEFE DA UNIDADE DE CONSULTAS E JULGAMENTO DA
SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MATO GROSSO DO SUL –
UCJ/SEFAZ/MS**

CÓPIA



Referência: ALIM n. 30090-E

Contribuinte: Rio Pardo Bioenergia S/A

RIO PARDO BIOENERGIA S/A, pessoa jurídica de direito privado, com sede industrial na Rodovia BR 060, s/n, Km 425, Zona Rural, Sidrolândia, MS (79.170-000), por seu representante legal OSVALDO NEVES DE AGUIAR, portador do RG n. 33626857-9 SSP/SP e do CPF sob o n. 003.826.908-44, vem com o devido respeito perante V. Sa., por seus advogados subscritos (**docs. 01 a 03**), interpor, nos termos da Lei n. 2.315/2001, sua **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA** contra o **ALIM 30090-E**, em epígrafe, o que faz com base nos argumentos fáticos e jurídicos adiante expostos.

1. SÍNTESE DA AUTUAÇÃO

1.1. A impugnante foi autuada para recolher o crédito tributário de ICMS no importe de **197.317,1846 UAMs**, na data da lavratura (09/10/2015), perfeito por ICMS, multa de ofício de 150% e encargos pecuniários.

1.2. Segundo se extrai do descritivo contido no ALIM, a autoridade fiscal lavrou o lançamento por entender que a impugnante teria realizados *“operações sujeitas à incidência do ICMS nos meses de nov/2014 a mar/2015 conforme lançamentos em EFD e conseqüentemente deixou de recolher o ICMS devido no valor de R\$ 229.229,62, em virtude do lançamento de crédito indevido nas aquisições de ativo imobilizado no EFD a título de ‘CRÉDITO ICMS CIAP’ no período de 01/2014 a 03/2015, sem entretanto escriturá-los no registro CIAP BLOCO G do EFD, conforme demonstrativo anexo”*.

1.3. Em resumo, a contribuinte-impugnante foi autuada a recolher o ICMS acrescido de penalidades (obrigação tributária principal) porque supostamente teria deixado de escriturar no campo correto da EFD, denominado registro CIAP BLOCO G (obrigação tributária acessória), os créditos de ICMS por ela apropriados em razão da **aquisição** de bens para seu ativo imobilizado.

1.4. A fundamentar referida autuação, a autoridade autuante indicou o Art. 5º, I, da Lei n. 1.810/97 como embasamento legal da matéria tributável; apontou, também, os Arts. 70 e 71 da Lei n. 1.810/97 c.c. o Art. 2º, § 2º, VI, do Subanexo XIV ao RICMS, como suporte normativo do enquadramento da infração; e, por fim, embasou a aplicação da multa de 150% do valor do suposto tributo devido no Art. 117, II, “a, da Lei n. 1.810/97.

1.5. Conjuntamente com a lavratura do ALIM 30090-E, a impugnante foi cientificada, via **ACT 6144**, quanto a constatação das supostas irregularidades fiscais. Em 16.10.2015 (sexta-feira), o representante legal da impugnante tomou ciência do ACT 6144 e ALIM 30090-E, iniciando-se a contagem do prazo¹ para efetuar o pagamento ou parcelamento do crédito tributário exigido no dia 19.10.2015, segunda-feira e findando no dia 09.11.2015, segunda-feira (Art. 25, caput c.c. § 1º, da Lei n. 2.315/2001).

¹ **Art. 27, III, “d”, da Lei n. 2.315/2001.** Na aplicação das disposições desta Lei são cabíveis os seguintes: III - vinte dias para: [...] d) que seja pago ou parcelado o valor do crédito tributário exigido em Auto de Lançamento e de Imposição de Multa, inclusive quando confirmado por órgão julgador, bem como em relação ao valor da parcela acaso não impugnada.

1.6. Consequentemente, na forma do Art. 27, § 4º, da Lei n. 2.315, em **10.11.2015, terça-feira**, iniciou o prazo de 20 (vinte) dias (Art. 27, III, “e”, da Lei n. 2.315/2001) para interpor a impugnação ao ALIM 30090-E, findando-o em **30.11.2015, segunda-feira** (Art. 25, caput c.c. § 1º, da Lei n. 2.315/2001). Deste modo, ante a data do protocolo da presente petição, é de se atestar a **tempestividade** da impugnação ofertada.

1.7. Conforme se demonstrará adiante, enfim, a autuação não prospera e deve ser reformada, julgando-a improcedente.

2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1. É importante dizer, de início, que a discussão ora colocada é apenas **de direito**, sendo despicienda a questão fático-probatória. Trata-se, por isso, de uma questão relativamente simples, que pode ser assim sumarizada: **a falta de escrituração adequada dos créditos CIAP no campo correto não pode conduzir à cobrança do ICMS devido, mas, tão-somente, à aplicação de penalidade – se legalmente prevista – pelo descumprimento da referida obrigação acessória.** Logo, a exigência do crédito tributário nos termos que prevista no ALIM 30090-E, ora impugnado, não procede e deve ser integralmente afastada.

2.2. Aos argumentos, pois.

BREVE DIGRESSÃO CONCEITUAL. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SURGIMENTO E INCUMPRIMENTO. RECORDANDO OS ARTS. 113 E 114 DO CTN.

2.3. O **Art. 113 do CTN** prevê os dois tipos de obrigação tributária existentes, nominando-as de “obrigação tributária principal” e de “obrigação tributária acessória”. O **§ 1º do Art. 113 do CTN** define a primeira espécie nos seguintes termos: “A **obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador**, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente

com o crédito dela decorrente”. Um exemplo simples ajuda a aclarar a ideia: a obrigação de pagar o ICMS (obrigação principal) decorre da ocorrência do fato da comercialização da mercadoria (fato gerador do imposto).

2.4. Já o § 2º do mesmo Art. 113 conceitua a obrigação tributária acessória como sendo aquela que “*decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”. Exemplificando: o dever de efetuar a escrituração do crédito CIAP no BLOCO G da EFD – Escrituração Fiscal Digital (obrigação de fazer).

2.5. Significa dizer, portanto, que a **obrigação tributária principal nasce**, em abstrato, da ocorrência do fato gerador². Logo, somente há que se falar em obrigação tributária de pagar tributo se, antes, se concretizar o fato imponible. Ou seja, não há crédito tributário a pagar sem antes se materializar concretamente a situação descrita em lei como caracterizadora da conduta tributável.

2.6. Por sua vez, a **obrigação tributária acessória** – *que de obrigação e de acessória nada tem, visto não ter o timbre obrigacional, nem ser dependente daquela que o CTN nomeia de principal*³ – consiste em uma obrigação de fazer ou não fazer (prestação positiva ou negativa) que interessa a Fazenda Pública no intuito de auxiliar a fiscalizar e a arrecadar os tributos que lhe sejam porventura devidos.

2.7. Em termos objetivos: a obrigação tributária principal é a consequência da prática do fato gerador; a acessória, da previsão normativa que determina a *facere* ou o *non facere* de interesse fazendário.

² Para aqueles que adotam a teoria declarativa do lançamento. Os que seguem a linha da “Teoria Comunicacional do Direito”, capitaneada, no Brasil, por Paulo de Barros Carvalho, entendem que tanto a obrigação como o crédito são partes indissociáveis um do outro, de modo que o lançamento constitui não apenas o crédito tributário, mas também a obrigação resta formalizada.

³ Cf. por todos CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 355-357.



2.8. Neste contexto, a previsão do **Art. 113, § 3º, do CTN**⁴ é elucidativa. Nos casos em que a legislação determinar uma obrigação tributária acessória, sua inobservância (fato ilícito) – como é o caso ora em discussão – conduz à imposição de uma penalidade pecuniária, fazendo surgir uma “obrigação sancionatória principal”. Em palavras diretas: a consequência do descumprimento da obrigação acessória será, sempre, a imposição de uma multa formal⁵.

2.9. Para reforçar a ideia, vale a transcrição dos **Art. 114 e 115 do CTN**, os quais definem o fato gerador da obrigação tributária principal e da acessória, respectivamente. Eis os preceitos:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

2.10. A mensagem do texto normativo é clara. O fato gerador da obrigação principal é precisamente aquela situação prevista na lei tributária que caracterize suficientemente a conduta a ser tributada. Já o fato gerador da obrigação acessória traduz uma situação, também prevista na legislação tributária, impositiva da prática ou abstenção de um ato que não caracterize obrigação principal.

2.11. Na doutrina⁶ e na jurisprudência⁷ é ponto pacífico que a obrigação acessória detém autonomia em relação a obrigação principal, de modo que uma absolutamente não condiciona⁸ a outra.

⁴ **Art. 113, § 3º, CTN.** A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal **relativamente à penalidade pecuniária.**

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 126.

⁶ Cf. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 1001.

⁷ Cf. STJ. **EDcl no REsp 1116792-PB**. Primeira Seção. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. j. agosto de 2012. Julgado sob o rito do Art. 543-C do CPC. Recurso repetitivo.

⁸ Cf. TRF4. **AC 2000.72.08.002602-9-SC**. Segunda Turma. Rel. Des. Fed. Wilson Darós. j. maio/2002.

2.12. Enfim, esses conceitos iniciais são necessários, pois é precisamente em razão deles que se **conclui pela improcedência da autuação fiscal ora confrontada**. Afinal, a autoridade autuante lavrou o auto de infração exigindo ICMS e aplicando multa pelo simples fato de que a impugnante não teria escriturado o crédito ICMS CIAP apropriado no campo correto da EFD. É dizer: cobrou o imposto sem a ocorrência do fato gerador, mas com fundamento em suposto descumprimento de obrigação acessória.

CRÉDITO ICMS CIAP. FATO GERADOR. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADO A ATIVO PERMANENTE/MOBILIZADO. LAPSO NA ESCRITURAÇÃO FISCAL NO BLOCO G DA EFD. IRRELEVÂNCIA PARA FINS DO DIREITO DE CRÉDITO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

2.13. Estabelecidas as premissas conceituais iniciais, passa-se a enfrentar a autuação fiscal diretamente. Vale rememorar a descrição da matéria tributável (fato gerador) contida no antecedente do ALIM 30090-E, *in verbis*:

“Realizou operações sujeitas à incidência do ICMS nos meses de nov/2014 a mar/2015 conforme lançamentos em EFD e conseqüentemente deixou de recolher o ICMS devido no valor de R\$ 229.229,62, em virtude do lançamento de crédito indevido nas aquisições de ativo imobilizado no EFD a título de ‘CRÉDITO ICMS CIAP’ no período de 01/2014 a 03/2015, sem entretanto escriturá-los no registro CIAP BLOCO G do EFD, conforme demonstrativo anexo”. (Enquadramento legal: Art.5º, I, da Lei n. 1.810/97)

2.14. Quer dizer, a autoridade fiscal adotou como **premissa** o fato de não ter havido a escrituração do crédito ICMS CIAP no registro respectivo, o que tornaria o crédito indevido, resultando, em **conclusão**, na falta de recolhimento do ICMS supostamente devido.

2.15. Ora, evidentemente que a glosa do crédito ICMS CIAP foi indevida, na medida em que sua **obtenção** (o direito de se apropriar dele) decorre

diretamente da ocorrência do seu fato gerador, qual seja, a “*aquisição de bens destinado ao ativo imobilizado*”⁹. É dizer, o crédito ICMS CIAP é **devido** em razão da ocorrência do fato da aquisição de ativo imobilizado. O dever de escrituração do crédito ICMS CIAP, por sua vez, é **uma obrigação acessória**. Sua inobservância, isto é, a falta de escrituração do crédito no BLOCO G da EFD, consiste em ilícito formal que **somente pode resultar na aplicação de penalidade pecuniária (Art. 113, § 3º, do CTN) – mas desde que a pena esteja prevista em lei, obviamente**.

2.16. A legitimidade na apropriação do crédito ICMS CIAP não decorre da sua escrituração adequada, porquanto a obrigação acessória não condiciona o direito do contribuinte em se apropriar do referido crédito fiscal. O direito de crédito independe do dever formal de escriturá-lo no local apropriado da EFD.

2.17. Obviamente que há a necessidade de se demonstrar/comprovar o direito a efetiva ocorrência da aquisição do ativo permanente. Usando as precisas palavras do **MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES** no julgamento do **AREsp 63.090-RJ**, reproduzida de acórdão proferido pelo TJRJ, “a documentação tem função *ad probatione* e não *ad substantia*, do ato. Embora seja necessária, as falhas ou omissões nela contidas não têm o condão de impossibilitar o exercício do direito constitucional à compensação”.¹⁰

2.18. No caso, é de se ver que a autoridade fiscal em nenhum momento contestou a ocorrência ou a demonstração da ocorrência da aquisição do ativo permanente – *até porque as notas fiscais de entrada estão, todas elas, registradas na EFD* –, mas, apenas, o fato de os créditos (e não as notas fiscais de entrada) não estarem escriturados no Bloco G da EFD.

⁹ Em previsão normativa a descrição do fato gerador do crédito é a seguinte: “é assegurado ao sujeito passivo **o direito de creditar-se do imposto** anteriormente cobrado em operações de que tenha **resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente**, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação” (Art. 20 da LC 87/96).

¹⁰ Passagem extraída do voto proferido no julgamento do **AREsp 63.090-RJ**. STJ. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJe 03.04.2013.

2.19. Logo, a conclusão da autoridade autuante, no sentido de que a ausência da escrituração implicaria em ICMS devido, está não guarda correspondência lógica com a premissa adotada – *na lógica formal, se diria que lhe falta silogismo.*

2.20. A jurisprudência do **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA** é assente no sentido aqui defendido. Segundo a Corte Superior, o direito de crédito decorre da entrada dos bens do ativo permanente (imobilizado) e não da sua (in)adequada escrituração fiscal, consoante se vê do julgamento do **AREsp n. 63.090-RJ**, cuja ementa é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ALEGADA AFRONTA AO ART. 23 DA LC 87/96 E AO ART. 142 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ÓBICE DA SÚMULA 211/STJ. CONTROVÉRSIA FUNDADA NO EXAME DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. ÓBICE DA SÚMULA 280/STF. ACÓRDÃO RECORRIDO FUNDADO NA EFETIVA OCORRÊNCIA DAS OPERAÇÕES. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. 1. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (Súmula 211/STJ). 2. Por ofensa a direito local não cabe recurso especial. Aplica-se, por analogia, o disposto na Súmula 280/STF. 3. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ). 4. Agravo conhecido para negar seguimento ao recurso especial.¹¹

2.21. Vale destacar a seguinte passagem, extraída do voto proferido no julgamento do referido aso (fls. 02 da decisão), que é elucidativa e precisa para o deslinde do caso, *in verbis*:

Cumpra registrar, ainda, que constou expressamente do aresto atacado que "a não escrituração do CIAP não retira do contribuinte o direito de aproveitamento dos créditos, bastando a comprovação de que as operações foram efetivamente realizadas" (fl. 650).

¹¹ STJ. **AREsp 63.090-RJ**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJe 03.04.2013
Rua Kioto, 334 | Vila Nascente | Campo Grande - MS
CEP 79.036-340 | (67) 3042-2916 | www.ambadvocacia.com.br

2.22. Nessa mesma linha de entendimento é a posição adotada pelo **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – TAT/MS**. Em decisão recente sobre o tema, o Tribunal entendeu que o descumprimento do dever formal de escrituração das notas fiscais no livro CIAP somente pode implicar em multa – e não imposto –, consoante se vê do seguinte aresto, *verbis*:

EMENTA: MULTA (ICMS). FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO CIAP – CARACTERIZAÇÃO. LEGITIMIDADE DA PENALIDADE IMPOSTA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. A obrigação tributária acessória consistente no registro no Livro Auxiliar de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) das notas fiscais de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado encontra-se prevista na legislação tributária estadual, sendo legítima a aplicação da multa prevista no art. 117, V, m da Lei n. 1810/97, no caso de descumprimento da referida obrigação¹².

2.23. Ao afirmar que é legítima a imposição de multa formal, fundada no Art. 117, V, “m”, do CTE/MS, nos casos de falta de registro de notas fiscais no livro CIAP, o TAT/MS manifestou claramente que se trata de obrigação tributária acessória, sendo que seu incumprimento acarreta penalidade pecuniária. E, *a contrario sensu*, acabou por assentar a tese de que ante o mero descumprimento da obrigação acessória não há que se falar em exigência do ICMS, senão na aplicação da penalidade pecuniária por violação a dever formal.

2.24. Enfim, por tudo isso, o crédito tributário constituído no ALIM 30090-E é indevido, impondo-se, ante a fundamentação exposta, o provimento da presente impugnação e conseqüente improcedência total do auto de infração.

3. PEDIDO

3.1. Ante o exposto, vem a impugnante **requerer** que a presente impugnação seja admitida, vez que tempestiva, e, ao final, seja julgada totalmente

¹² TAT/MS. **Acórdão n. 202/2011 (ALIM n. 17068-E/2009)**. Rel. Cons. Daniel Castro Gomes da Costa. DOE 20.12.2011, p. 09.

procedente para o fim de **ANULAR** o ALIM 30090-E, afastando-se, por conseguinte, a cobrança dos valores exigidos, consoante os argumentos deduzidos anteriormente.

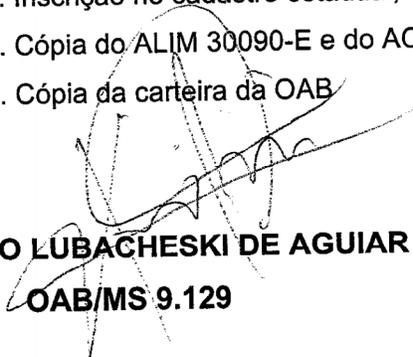
3.2. Por fim, protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, requerendo-se especialmente a juntada de novos documentos e diligências que porventura se façam necessárias no entendimento deste julgador.

Termos em que pede deferimento.

Campo Grande, MS, 27 de novembro de 2015.

Rol de documentos:

- doc. 01. Procuração com firma reconhecida;
- doc. 02. Cópia do estatuto social;
- doc. 03. Cópia da Ata de AGE nomeando o Presidente da companhia;
- doc. 04. Cartão do CNPJ;
- doc. 05. Inscrição no cadastro estadual;
- doc. 06. Cópia do ALIM 30090-E e do ACT 6144;
- doc. 07. Cópia da carteira da OAB


GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR
OAB/MS 9.129

EVANDRO SILVA BARROS
OAB/MS 7.466

JOÃO PAULO L. S. DO NASCIMENTO
OAB/MS 19.628-A

ANA PAULA DE SOUZA SANTOS
OAB/MS 7.731-E