

**A. I. N°** - 298237.1201/01-5  
**AUTUADO** - SANTA CRUZ AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA.  
**AUTUANTE** - TRAJANO ROCHA RIBEIRO  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**INTERNET** - 14/11/2002

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0390-03/02

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração parcialmente caracterizada. b) SERVIÇOS DE TRANSPORTE NÃO VINCULADOS A OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO. Infração parcialmente caracterizada. c) FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL. Infração caracterizada. d) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. CANCELAMENTO IRREGULAR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não caracterizada. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Infração parcialmente caracterizada. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL HIDRATADO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infração parcialmente caracterizada. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração parcialmente caracterizada. 6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁLCOOL HIDRATADO. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Deve-se exigir ainda o pagamento do imposto devido por substituição tributária e apurado em função do valor acrescido. Foi retificado o levantamento fiscal, reduzindo-se os valores originalmente apurados. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 31/12/01, para exigir o ICMS no valor de R\$1.048.422,31, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de:

1. Utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (peças de reposição de equipamentos e veículos, material elétrico etc);
2. Utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas (relativo a aquisição de mercadorias para uso e consumo);
3. Falta de recolhimento do imposto, nos prazos regulamentares, referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios;
4. Recolhimento a menos do imposto em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas;
5. Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado;
6. Utilização indevida de crédito fiscal em razão da falta de apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito;
7. Utilização indevida de crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais;
8. Falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento;
9. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado;
10. Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do imposto, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

O autuado apresentou defesa, através de advogado legalmente habilitado, alegando o seguinte (fls. 525 a 540):

Infração 1 – que as operações indicadas pelo autuante, no demonstrativo denominado “Crédito Fiscal Utilizado Indevidamente Referente Material de Uso e Consumo” (fls. 16 a 18), podem ser desmembradas em três grupos: Produtos Químicos, Insumos Utilizados no Processo Produtivo e Material de Uso e Consumo.

Aduz que os Produtos Químicos estão relacionados num Anexo, ora acostado, com as correspondentes notas fiscais, e se referem a adubos e fertilizantes (que são usados no plantio de cana de açúcar), soda cáustica (utilizada na lavagem da cana) e os materiais constantes da Nota Fiscal nº 2749, empregados totalmente em seu laboratório. Sendo assim, entende que é legítimo o uso, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição, de acordo com o artigo 93, inciso I, alíneas “b” e “c” combinado com o § 1º do artigo 93, do RICMS/97.

Afirma que os Insumos Utilizados no Processo Produtivo dizem respeito a aquisições de tubos de aço, manta de borracha, chapas de aço, eletrodo (sempre utilizado na caldeira e no desfibrador) e peças de desgaste constante utilizadas na planta de produção que, pela própria

natureza, não são consumidas, mas aplicadas no processo produtivo. Assegura que está amparado pela interpretação oferecida pelo Parecer GECOT/DITRI nº 2189/98, anexo, que acatou os créditos fiscais da consulente relativos a cloreto de amônio, cloreto de cobre, mandíbula fixa para britador, martelete quebrador, nitrogênio líquido, peneira granutest, pirofosfato de sódio, correia transportadora, tela a/c malha, tela em borracha, tubo de aço, uréia nitrogenada, óleo diesel etc, os quais guardam correlação com os produtos objeto desta autuação: peças de reposição de equipamentos industriais, tubos de aço e combustível. Acosta, ainda, cópia do Acórdão JJF nº 0670/01, que considerou legítima a utilização de créditos fiscais concernentes a aquisições de materiais empregados no processo produtivo.

Reconhece, todavia, que os créditos fiscais relativos aos materiais de uso e consumo, relacionados no demonstrativo anexo (peças e mercadorias usadas em máquinas e veículos não vinculados à produção, fardas, calçados, materiais de escritório e de limpeza etc), são indevidos e se “compromete a quitar os respectivos valores quando do deslinde da questão”. Acata os valores de débito de R\$842,31 (janeiro/00), R\$2.836,73 (fevereiro/00), R\$179,47 (março/00), R\$294,35 (abril/00), R\$163,20 (maio/00) R\$512,55 (julho/00) e R\$29,75 (outubro/00).

Infração 2 – como esta infração é um desdobramento da infração 1, reconhece, apenas, o débito relativo aos serviços de transporte de materiais de uso e consumo, no valor de R\$107,23, referente a fevereiro/00.

Infração 3 – impugna este item, uma vez que as notas fiscais foram regularmente canceladas e, por essa razão, não foram escrituradas nos livros fiscais. Relaciona, por documento fiscal, os motivos de cada cancelamento e informa que todas as vias das notas fiscais estão em seu poder, em atendimento à regra dos artigos 210 e 211 do RICMS/97.

Acrescenta que a motivação para o cancelamento, definida como “graduação baixa”, diz respeito ao teor alcoólico do álcool hidratado e/ou do álcool anidro, o qual somente é dimensionado após o enchimento do caminhão tanque, no momento do faturamento. Dessa forma, se o produto encontra-se fora da especificação, diz que é efetuado o cancelamento do documento fiscal, se já faturado, como ocorreu nos casos indicados neste lançamento. Coloca à disposição da fiscalização o seu arquivo com os jogos completos dos documentos cancelados.

Infração 4 – reconhece a quase totalidade da infração, impugnando apenas o valor referente à Nota Fiscal nº 1360, “cujo imposto foi debitado, conforme cópia do livro Registro de Saídas e carta de correção da mesma nota fiscal”.

Infração 5 – diz que, a rigor, este item é uma soma das infrações 3 e 4, pois as notas fiscais, nelas relacionadas, estão também aqui indicadas. Entende que, como já comprovou a improcedência da infração 3 (a qual elenca documentos regularmente cancelados), e como acatou a quase totalidade da infração 4, este débito deve ser excluído, sob pena de se configurar a dupla incidência do imposto sobre um único fato gerador.

Ressalta que o autuante indicou o artigo 512 do RICMS/97, como infringido, e que tal dispositivo já havia sido revogado pelo Decreto nº 7.691/99 (Alteração 13), portanto, antes da ocorrência dos supostos fatos geradores.

Infração 6 – reconhece a procedência do débito apenas em relação à Nota Fiscal nº 19051, no valor de R\$51,94. Quanto às demais operações, assegura que os documentos fiscais integram seus arquivos, conforme cópia das primeiras vias ora anexadas.

Infração 7 – reconhece a procedência deste item da autuação e se compromete a pagar o débito quando do deslinde da questão.

Infração 8 – ressalta que o autuante relacionou, em seu demonstrativo, diversas operações de aquisição de mercadorias aplicadas em seu processo produtivo, sendo legítimo o crédito fiscal, como relatado na infração 1, e, conseqüentemente, é indevida a exigência de pagamento do imposto por diferença de alíquotas.

Desse modo, entende que devem ser excluídos, do levantamento fiscal, as Notas Fiscais nºs 7256 (fevereiro/00) 26959, 26970, 26972, 26973 (março/00) e 10407, 10511 e 26246 (abril/00). Reconhece, como correto, o débito referente às demais operações de aquisição de material de consumo.

Infração 9 – inicialmente alega que o estoque inicial do exercício de 1999, de 13.585.420 litros de álcool etílico carburante, embora escriturado em seu livro Registro de Inventário, “está totalmente fora da realidade”, tendo em vista que o quantitativo real é de 5.935.432 litros.

Apresenta uma “Demonstração da Movimentação de Produtos no Período de 01 de Novembro de 1997 a 31 de Dezembro de 1999 Conforme Livros Fiscais”, “onde consta toda movimentação de entradas e saídas de produtos, rigorosamente consistente com os dados do LPD, notadamente no dia 31/dezembro/98” (fls. 720 a 748). Esclarece que o LPD – Livro de Produção Diária é um livro que permite o permanente monitoramento dos estoques e foi criado pela legislação federal.

Ademais, salienta que o autuante cometeu alguns equívocos em seu levantamento:

1. omitiu a entrada de 213.420 litros de álcool, conforme as notas fiscais que anexa;
2. registrou como saídas as Notas Fiscais nºs 750 e 797, que são, na verdade, entradas, por devolução, de 60.333 litros;
3. a Nota Fiscal nº 819 foi emitida para complementar o preço da venda formalizada pela Nota Fiscal nº 818, não podendo ser computado o quantitativo ali constante, de 17.462 litros;
4. não considerou a perda no processo produtivo, sob a forma de evaporação, que foi registrada no LPD em 16/12/99, de 305.434 litros, conforme autorizado pelo parágrafo único do artigo 4º do Decreto-lei nº 56/66;
5. no estoque de 31/12/98 estão computados 739.410 litros que efetivamente entraram em seu estabelecimento em novembro e dezembro de 1998 (de acordo com o LPD) e somente foram escriturados no livro Registro de Entradas em janeiro/99. Observa que a Nota Fiscal nº 4808 foi indicada como de nº 1808 pelo autuante.

Refaz o levantamento de estoques e apura uma diferença de 190 litros de álcool etílico devido a duas falhas ocorridas em seu livro LPD (uma em 18/02/99 e outra em 22/02/99, ambas como saídas).

Discorre sobre o princípio da verdade material, com a transcrição do entendimento de diversos juristas e argumenta que deve ser considerado o estoque de 31/12/98, de 5.935.432 litros de álcool, “em razão de sua autenticidade e legitimidade, constatadas no caráter oficial que tem o LPD, inclusive perante as autoridades federais, e pela consistente depuração que foi feita para se chegar àquele estoque”.

Acrescenta que, a se considerar verdadeira a acusação de saídas de 8.403.807 litros de álcool, sem a emissão de documentos fiscais, deve-se entender que circularam mais de 280 carretas com álcool pelas estradas da Bahia sem que tivesse havido uma única apreensão pela Fiscalização de Trânsito deste Estado, o que é uma hipótese irreal.

Infração 10 – alega que este item é também improcedente “porque parte da mesma base que deu suporte à infração 9”.

Salienta que o autuante partiu da constatação de que a omissão de 8.403.807 litros de álcool seria integralmente comercializada em operações sujeitas ao mecanismo da substituição tributária, o que, em seu entendimento, não é verdadeiro, pois essa hipótese, no rol das operações por ele realizadas, é mínima.

A final, pede a procedência parcial do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal (às fls. 1003 a 1005), mantém o lançamento aduzindo que:

Infração 1 – o parecer da GECOT e as decisões acostadas pelo autuado referem-se a outros tipos de contribuintes e a produtos distintos daqueles objeto desta autuação e, portanto, não servem como parâmetro para análise do crédito utilizado indevidamente.

Infração 2 – são impertinentes as afirmações do autuado, tendo em vista que seus argumentos, quanto à infração 1, não podem ser acatados.

Infração 3 – não há, nas notas fiscais canceladas (fls. 256 a 281), nenhuma observação sobre o cancelamento e ainda há a assinatura do recebimento das mercadorias pelo destinatário, sendo desprovidas de fundamento as alegações defensivas.

Infração 4 – como se verifica através da cópia da Nota Fiscal nº 1360 (fl. 251), não há o destaque do ICMS e, por se tratar de venda, deve ser mantida a exigência.

Infração 5 – as infrações 3, 4 e 5 são completamente distintas, ao contrário do que alega o contribuinte. A infração 3 se refere a notas fiscais não escrituradas nos livros fiscais, a infração 4 é relativa a notas fiscais com erro na aplicação da alíquota do imposto e a infração 5 relaciona-se ao fato de o produto comercializado estar enquadrado na substituição tributária. Conclui dizendo que, nas infrações 3 e 4, foi exigido o ICMS por responsabilidade própria e, na infração 5, foi cobrado o tributo por responsabilidade de terceiros.

Quanto à Nota Fiscal nº 1360, diz que sequer consta do demonstrativo que deu origem à infração 5. Reconhece, contudo, que houve erro no enquadramento legal pois, ao invés do artigo 512, deveria ter sido mencionado o artigo 512-A do RICMS/97, mas ressalta que esse equívoco não justifica a improcedência da infração.

Infração 6 – afirma que os documentos fiscais, que constituem os Anexos 85 a 87 acostados pelo autuado, não possuem correlação com as notas fiscais que deram origem à infração, conforme o Anexo de fl. 329.

Infração 8 – considera que os produtos foram adquiridos para uso e consumo e, assim, é devido o imposto por diferença de alíquotas.

Infração 9 – aduz que, como pode ser constatado através das cópias anexadas ao processo (fls. 438 a 519), o LPD (Livro de Produção Diária) “não passa de um relatório elaborado pela empresa, sem nenhuma autenticação por órgão público e com os seus dados claramente manipulados de forma a burlar o fisco estadual”, “sendo, portanto, uma verdadeira afronta à ordem tributária, que se queira dar credibilidade a um relatório com essas características, em detrimento de um livro fiscal com todas as suas formalidades.

Ressalta que, de acordo com o LPD apresentado pelo autuado (fl. 517), em dezembro/97 a produção média de álcool era de 80,63 litros por tonelada de cana e, em dezembro/98 (fl. 492), foi informada uma média de 54,12 litros de álcool por tonelada de cana, “justamente o valor que ela precisava para fechar o estoque sem dar omissão de saída”. Conclui dizendo que “é completamente contraditório que uma empresa que vem investindo em tecnologia e na melhoria das variedades plantadas, ao invés de aumento, tenha uma drástica redução na produtividade no

período de um ano” e, dessa forma, entende que o livro Registro de Inventário deve ser a base legítima para se apurar a omissão de saída.

Infração 10 – alega que, sendo a infração 9 inteiramente procedente, este item também deve ser mantido, já que o ICMS de responsabilidade de terceiros tem como base de cálculo os mesmos valores ali apurados.

Quanto à alegação defensiva, de que os 8.403.807 litros de álcool (correspondentes à omissão de saídas), não teriam sido comercializados em operações enquadradas na substituição tributária, entende que é um claro reconhecimento de que a infração 9 é totalmente procedente.

Finaliza dizendo que, em qualquer situação, o álcool combustível está enquadrado na substituição tributária (de acordo com o artigo 512-A do RICMS/97), apenas o imposto é diferido para uma etapa seguinte caso o produto seja vendido a uma distribuidora. Como o autuado não apresentou documentos que comprovem a sua comercialização para distribuidoras, considera que vendeu diretamente a postos de combustível e, portanto, é sua a responsabilidade pela antecipação do ICMS correspondente às etapas seguintes.

Esta 3ª JJF, em face da controvérsia, decidiu converter o PAF em diligência a fiscal estranho ao feito (fls. 1008 a 1010) para que respondesse a algumas indagações relativamente a quase todos os itens do lançamento.

O diligente (fls. 1011 a 1029) apresenta o Parecer ASTEC nº 174/2002 com o seguinte teor:

Infrações 1, 2 e 8 – descreve o processo produtivo do contribuinte e relaciona, nota por nota, a função de cada mercadoria adquirida no referido processo de produção.

Infração 3 – relaciona cada nota fiscal cancelada e informa que todas as vias das notas fiscais encontram-se arquivadas pelo contribuinte, sendo que, relativamente às Notas Fiscais nºs 879, 880, 881, 882, 887, 888, 889, 900, 910, 1039, 1048, 1049, 1207, 1320 e 1356, o canhoto está assinado pelo recebedor das mercadorias; quanto às Notas Fiscais nºs 1194 e 1202, diz que não foram apresentadas. Conclui que está se exigindo o tributo por presunção de omissão de saídas de mercadorias e, dessa forma, em seu entendimento, “este item faz superposição com o item 9 (levantamento quantitativo), que trata da exigência do imposto por omissão de saídas no mesmo exercício (1999)” e com o item 5 (falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária), referente às mesmas notas fiscais canceladas.

Infração 4 – afirma que “a Nota Fiscal nº 1360 encontra-se devidamente registrada, inclusive com o débito lançado no livro Registro de Saídas”.

Infração 5 – aduz que, da análise dos demonstrativos de fls. 222 e 223, em confronto com o demonstrativo de fl. 225 (infração 3), constatou que o autuante exigiu o ICMS em decorrência da irregularidade no cancelamento das notas fiscais e, além disso, cobrou o imposto por substituição tributária nas saídas para TRR; não obstante isso, o preposto fiscal também exigiu o imposto pelo fato de o contribuinte ter se debitado à alíquota de 17%, quando o correto seria à alíquota de 25%. Assim, concluiu que não houve duplicidade na cobrança do tributo, ainda que em relação às mesmas notas fiscais. Ressalta que o único equívoco se refere à Nota Fiscal nº 1360, cujo débito, embora não destacado, foi lançado no livro fiscal.

Infração 6 – informa que as Notas Fiscais nºs 677, 3031 e 54167 estão guardadas no arquivo do autuado, mas salienta que se referem a aquisições, para o setor administrativo, de máquina de escrever (NF nº 677); equipamentos e programas de informática (NF nº 3031) e condicionador de ar e ventilador (NF nº 54167).

Infrações 9 e 10 – diz que refez o levantamento quantitativo de estoques da seguinte forma:

1. deduziu as perdas por evaporação, de 305.434 litros (1,53%);
2. incluiu as notas fiscais de entradas não consideradas pelo autuante (nºs 4200, 4204, 4205, 4212, 4215, 4217 e 4225), além das Notas Fiscais nºs 750 e 797, de devolução;
3. excluiu as entradas do exercício anterior, as quais foram registradas no exercício seguinte (Notas Fiscais nºs 4808, 4814, 4847, 4848, 4851, 4921, 4923, 4924, 4928, 4929, 4931, 4932, 4933, 4936, 4941, 4958, 4959, 4961, 4962, 4964, 4991, 4993, 4994, 4997, 4999, 4958);
4. excluiu a Nota Fiscal nº 819, de saída, a qual foi indevidamente computada pelo autuante;
5. após os ajustes acima, apurou dois resultados (fl. 1052):
  - 5.1 uma omissão de saídas de 190 litros de álcool, se se tomar por base o estoque de 31/12/98 (5.935.432 litros), conforme registrado no LPD – Livro da Produção Diária;
  - 5.2 uma omissão de saídas de 7.650.178 litros de álcool, se considerado correto o lançamento no livro Registro de Inventário de 31/12/98, na quantidade de 13.584.420 litros. Nessa hipótese, apurou uma base de cálculo de R\$2.524.558,74 e ICMS de R\$631.139,69, para a infração 9;

Ressalta que a produção do álcool e açúcar no Brasil é monitorada pelo Departamento de Açúcar e do Alcool – DAA, o qual substituiu o antigo Instituto de Açúcar e do Alcool (IAA), e o LPD constitui-se num instrumento para o acompanhamento da produção, venda e estoques, exigido pela legislação agroindustrial canavieira. Afirmo que efetuou três testes de consistência dos registros no LPD do autuado, em relação às safras 97/98, 98/99 e 99/00, no sentido de verificar a repercussão do estoque de 31/12/98 lançado no LPD, tendo constatado que: a) na safra 97/98 – não houve diferença, tanto em relação às entradas quanto em relação às saídas, e as perdas corresponderam a 1,5% do álcool estocado, no período de 01/11/97 a 18/08/98; b) na safra 98/99 – evidenciou a ocorrência de entradas sem documento fiscal de 80.193 litros de álcool, e as perdas corresponderam a 1,48% do álcool estocado, no período de 19/08/98 a 15/04/00; c) na safra de 99/00 – evidenciou omissão de saída de 30 litros de álcool e as perdas foram equivalentes a 3,47% do álcool estocado, no período de 16/04/00 a 31/03/01. Conclui que os dados registrados no LPD “são consistentes” e sua autenticidade pode ser obtida junto ao Departamento de Açúcar e do Alcool – DAA, mas, a despeito disso, verificou que o contribuinte registrou no Balanço Patrimonial de 31/12/98 a existência de álcool em estoque no valor de R\$2.843.605,04 que, ao preço unitário de R\$0,48, resulta em 5.935.432 litros, conforme alegado pelo autuado.

O contribuinte foi intimado (fl. 1054), porém não se manifestou nos autos.

O autuante, às fls. 1055 e 1056, se insurgiu contra a diligência fiscal realizada, apenas em relação às infrações 9 e 10, tendo em vista o fato de representarem “aproximadamente 70% do AI e das aberrações alegadas pela autuada e defendidas pelo Auditor revisor”.

Aduz que, em sua informação fiscal anterior, explicou exaustivamente que:

1. conforme as cópias anexadas ao processo (fls. 438 a 519), o LPD (Livro de Produção Diária) “não passa de um relatório elaborado pela empresa, sem nenhuma autenticação por órgão público e com os seus dados claramente manipulados de forma a burlar o fisco estadual. Sendo, portanto, uma verdadeira afronta à ordem tributária, que se queira dar credibilidade a um relatório com essas características, em detrimento de um livro fiscal com todas as suas formalidades”;

2. conforme o LPD apresentado pela empresa (fl. 517), em dezembro/97, a produção média de álcool era de 80,63 litros por tonelada de cana. Já em dezembro/98 (fl. 492), o autuado, “coincidentemente”, informou uma produção média de 54,12 litros de álcool por tonelada de cana, justamente a quantidade que era necessária “para fechar o estoque sem dar omissão de saída”;
3. é completamente contraditório que uma empresa que vem investindo em tecnologia e na melhoria das variedades plantadas, ao invés de aumento, apresente uma drástica redução na produtividade no período de um ano.

Aduz que, mesmo diante das “inconsistências gritantes” existentes no LPD, o diligente não se deu ao trabalho de sequer ler a sua informação fiscal e muito menos se deu ao trabalho de examinar o demonstrativo “preparado” pelo autuado, restando claro, em seu entendimento, que o contribuinte “manipulou os dados, “informando a produção de álcool por tonelada de cana de maneira que resultasse um estoque bastante inferior ao real, que estava registrado no livro Registro de Inventário”.

Prossegue dizendo que o Departamento de Açúcar e do Alcool – DAA, citado pelo diligente para conferir credibilidade ao LPD, em resposta a consulta por ele formulada, sobre o tipo de fiscalização exercido por aquele órgão sobre as usinas alcooleiras, informou o seguinte, conforme o fax nº 03 – 531/02 – DAA, de 29/08/02, acostado às fls. 1057 a 1059:

1. “sobre o assunto, informo-lhe que, a partir da extinção do Instituto de Açúcar e do Alcool - IAA, em 1990 (Lei nº 8.029/1990 – Decreto nº 99.240/1990), iniciou-se gradual processo de desregulamentação das atividades do setor sucroalcooleiro, sendo desativado em 1991 o quadro de Fiscais de Tributos daquela autarquia, assim não mais exercendo esta área do executivo controle direto sobre os registros do processo produtivo desse segmento da economia nacional”;
2. “... a escrituração dessa produção vem sendo executada pelas indústrias sem verificação direta deste Ministério, sobretudo em face da manutenção do atual modelo de livre mercado, desenvolvido após 1990”.

Conclui afirmando que tem “certeza que a decisão desse conselho será embasada na legislação fiscal, na coerência e nas evidências acima citadas, determinando que o Livro Registro de Inventário seja a base legítima para se apurar a omissão (infração 9), por ser ele a única expressão da verdade”.

Esta 3ª JJF decidiu converter o PAF em diligência à INFAZ de origem (fl. 1062) para que intimasse o autuado a se pronunciar sobre os novos documentos acostados pelo autuante, às fls. 1057 a 1059, com a entrega de fotocópias dos referidos documentos.

O contribuinte (fl. 1065) confirmou o recebimento das fotocópias dos documentos acima aludidos, mas se absteve de se manifestar sobre eles, solicitando “o andamento para o julgamento”, a fim de que pudesse “aproveitar os benefícios da Lei nº 8.359/02.

## VOTO

Trata o presente Auto de Infração de exigência de ICMS relativamente a 10 infrações, as quais passo a analisar detalhadamente, como a seguir descrito:

Infrações 1, 2 e 8 - referem-se a utilização indevida de crédito fiscal referente às aquisições, e ao respectivo serviço de transporte intermunicipal e interestadual, de material para uso e consumo

do estabelecimento (peças de reposição de equipamentos e veículos, material elétrico etc) e, ainda, à falta de recolhimento do imposto por diferença de alíquotas nas aquisições dos referidos materiais para uso e consumo do estabelecimento autuado.

O contribuinte, em sua peça defensiva, alega que as operações indicadas pelo autuante, no demonstrativo denominado “Crédito Fiscal Utilizado Indevidamente Referente Material de Uso e Consumo” (fls. 16 a 18 ), podem ser desmembradas em três grupos:

1. Produtos Químicos – que se referem a adubos e fertilizantes (que são usados no plantio de cana de açúcar), soda cáustica (utilizada na lavagem da cana) e os materiais constantes da Nota Fiscal nº 2749, empregados totalmente em seu laboratório;
2. Insumos Utilizados no Processo Produtivo (dizem respeito a aquisições de tubos de aço, manta de borracha, chapas de aço, eletrodo (sempre utilizado na caldeira e no desfibrador) e peças de desgaste constante utilizadas na planta de produção que, pela própria natureza, não são consumidas, mas aplicadas no processo produtivo;
3. e Materiais de Uso e Consumo ((peças e mercadorias usadas em máquinas e veículos não vinculados à produção, fardas, calçados, materiais de escritório e de limpeza etc), cujos créditos reconhece que são indevidos e se “compromete a quitar os respectivos valores quando do deslinde da questão”. Acata os valores de débito de R\$842,31 (janeiro/00), R\$2.836,73 (fevereiro/00), R\$179,47 (março/00), R\$294,35 (abril/00), R\$163,20 (maio/00) R\$512,55 (julho/00) e R\$29,75 (outubro/00).

Para deslindar essa questão, foi solicitada diligência a fiscal estranho ao feito que, às fls. 1013 a 1019, 1022 e 1023, relacionou, por nota fiscal, todas as mercadorias adquiridas e sua função no processo produtivo do autuado.

O mencionado diligente esclareceu, ainda, que o estabelecimento do sujeito passivo “tem por objeto a produção e comercialização de álcool anidro (sem água) e hidratado (com água), mediante a realização de duas atividades: uma agrícola e outra industrial. Na produção agrícola, a autuada utiliza adubos e fertilizantes, máquinas e implementos agrícolas etc. Neste caso, a autuada utiliza os créditos fiscais relativos às entradas de produtos químicos utilizados como fertilizantes, bem como adubos, além de peças de tratores, graxas e óleos lubrificantes etc” e “após a colheita ou a aquisição de terceiros, uma amostra de cana é levada ao laboratório da empresa onde é apurada a qualidade da cana, através de reagentes químicos. Posteriormente, a cana é depositada num tanque para a lavagem e para a clarificação. Neste tanque, a soda cáustica é utilizada para o aclareamento da cana e produtos bactericidas são colocados para evitar a formação indesejada de bactérias. Em seguida, a cana segue para a desfibração e esmagamento, sendo que o caldo segue, por meio de bombeamento, através de tubos inoxidáveis, para o cozimento na caldeira. Após esta operação, o caldo de cana é novamente bombeado para o reservatório para a fermentação induzida para a fabricação do álcool. Neste caso, a autuada utiliza o crédito fiscal de produtos químicos e equipamentos de laboratório, tubos e chapas inox, ferramentas, rolamentos, filtros, graxas e óleos lubrificantes, peças da estrutura metálica e outras peças de reposição do maquinário, além de roupas e equipamentos de segurança no trabalho”.

Pelo exame do processo produtivo do contribuinte e da função que cada material possui no citado processo de produção, de acordo com o Parecer PROFI nº 01/81, consoante a jurisprudência assente neste CONSEF e pela legislação que rege a matéria, cheguei às seguintes conclusões:

O RICMS/97, no § 1º do artigo 93, prevê que a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas e os serviços

tomados: **a)** estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; **b)** sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou **c)** integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Da análise da legislação e da orientação contida no Parecer Normativo nº 01/81 da antiga PROFI, verifica-se que, para que uma mercadoria seja definida como insumo ou produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

Na situação dos autos, verifica-se, consoante a descrição feita pelo diligente de sua função no processo produtivo (fls. 1013 a 1018), que os materiais constantes das notas fiscais relacionadas são utilizados pela empresa como: peças de reposição de máquinas, motores, estruturas metálicas, automóveis, tratores e instalações industriais; para proteção antiferrugem das estruturas metálicas; como materiais de pintura e limpeza; como materiais elétricos; como ferramentas para abrir tubulações; como equipamentos de segurança dos empregados; como proteção das estruturas metálicas contra o desgaste causado pelo atrito; como proteção de máquinas e equipamentos; como equipamentos de fácil reposição do laboratório; como combustível para o transporte aéreo do pessoal administrativo; e para lubrificação de máquinas e equipamentos. Tais mercadorias, a meu ver, constituem **materiais de uso e consumo** do estabelecimento que não estão diretamente afeitos nem se desgastam no processo produtivo e, por essa razão, não podem gerar o direito à utilização, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição.

Entretanto, as mercadorias constantes das Notas Fiscais nºs 880, 2164, 3775, 5725, 5801, 6090, 11377, 18286, 63456, 63895, 9342, 9366, 1709 - peças metálicas para montagem industrial, aparelhos elétricos, estruturas metálicas, estruturas tubulares para transporte de caldo de cana e álcool dentro do processo produtivo e válvulas reguladoras - podem ser caracterizadas como **ativo imobilizado**, proporcionando o direito ao uso, como crédito fiscal, do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição.

Já as mercadorias constantes das Notas Fiscais nºs 1020, 26959, 26960, 26972, 26973, 1035 e 2749 - adubo, fertilizantes, alcalinizante usado para a lavagem da cana, antissépticos utilizados na fermentação alcoólica, produtos químicos usados na produção e na verificação da qualidade da cana e do álcool - devem ser considerados como **insumos** e, como tal, merecem a acolhida do crédito fiscal.

Dessa forma, refiz os demonstrativos elaborados pelo autuante, às fls. 16, 208 e 19, em relação aos itens 1 e 2, para excluir as notas fiscais de aquisição do ativo imobilizado e de insumos, como explicado acima, bem como os CTCs a elas relacionados. Ressalte-se, entretanto, quanto à infração 8 (exigência do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais), que somente foram excluídas do levantamento fiscal as notas fiscais de aquisição de insumos, tendo em vista que o contribuinte estava obrigado a proceder ao pagamento do tributo em relação às entradas de bens do ativo imobilizado e de materiais de uso e consumo.

Observe, por fim, que, como bem ressaltado pelo autuante, o parecer da GECOT e as decisões acostadas pelo autuado referem-se a outros tipos de contribuintes, com diferentes processos de produção, e a produtos distintos daqueles objeto desta autuação e, portanto, não servem como parâmetro para a análise do crédito utilizado indevidamente neste processo.

Infração 3 – falta de recolhimento do imposto, nos prazos regulamentares, referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, tendo em vista o cancelamento irregular de documentos fiscais.

O autuado diz que as notas fiscais foram regularmente canceladas e, por essa razão, não foram escrituradas nos livros fiscais. Acrescenta que a motivação para o cancelamento, definida como “graduação baixa”, diz respeito ao teor alcoólico do álcool hidratado e/ou do álcool anidro, o qual somente é dimensionado após o enchimento do caminhão tanque, no momento do faturamento. Dessa forma, se o produto encontra-se fora da especificação, é efetuado o cancelamento do documento fiscal, se já faturado, como ocorreu nos casos indicados neste lançamento, em atendimento à regra dos artigos 210 e 211 do RICMS/97.

O diligente designado relacionou cada nota fiscal cancelada e informou que todas as vias das notas fiscais encontravam-se arquivadas pelo contribuinte, sendo que, relativamente às Notas Fiscais nºs 879, 880, 881, 882, 887, 888, 889, 900, 910, 1039, 1048, 1049, 1207, 1320 e 1356, o canhoto está assinado pelo recebedor das mercadorias; quanto às Notas Fiscais nºs 1194 e 1202, diz que não foram apresentadas. Conclui que está se exigindo o tributo por presunção de omissão de saídas de mercadorias e, dessa forma, em seu entendimento, “este item faz superposição com o item 9 (levantamento quantitativo), que trata da exigência do imposto por omissão de saídas no mesmo exercício (1999)” e com o item 5 (falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária), referente às mesmas notas fiscais canceladas.

As considerações do diligente aparentemente fazem sentido: se efetivamente foi cobrado o ICMS, por omissão de saídas de mercadorias, através das notas fiscais canceladas irregularmente, tais documentos fiscais deveriam ter sido incluídos no levantamento quantitativo de estoques realizado pelo autuante. Ocorre que o diligente cometeu um equívoco, haja vista que as notas fiscais relacionadas na infração 3 referem-se ao exercício de 2000, enquanto que o levantamento de estoques (infração 9) é concernente ao exercício de 1999. Sendo assim, não há que se falar em “superposição” ou duplicidade de tributação (vide demonstrativos às fls. 255 e 343). Quanto à infração 5, que exige o imposto por substituição tributária, em relação às saídas de mercadorias acobertadas pelas mesmas notas fiscais cujo cancelamento foi considerado irregular, também não vislumbro a bitributação, tendo em vista que, no item 5, está se cobrando apenas o imposto incidente sobre o acréscimo da MVA de 31,69% sobre o valor da operação (vide demonstrativos às fls. 222 e 255).

Feitas essas considerações, deve-se, nesse momento, analisar se o cancelamento das notas fiscais foi feito na forma determinada pela legislação e se pode ser considerada procedente a acusação fiscal (infração 3).

O RICMS/97 determina nos artigos 210 e 211 o seguinte:

***Art. 210.** Quando o documento fiscal for cancelado, conservar-se-ão no talonário, formulário contínuo ou jogos soltos todas as suas vias, com declaração do motivo que houver determinado o cancelamento, e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.*

***Art. 211.** Não poderá ser cancelado o documento fiscal que tiver sido escriturado no livro fiscal próprio, ou que tiver dado trânsito à mercadoria.*

Verifica-se, pela análise dos documentos fiscais cancelados (fls. 256 a 281), bem como pelas informações prestadas pelo fiscal estranho ao feito e, também, pelo exame dos originais das notas fiscais apresentadas pelo sujeito passivo na sessão de julgamento, que, embora em algumas

notas fiscais conste a assinatura do recebedor das mercadorias, todas as vias das notas fiscais encontram-se arquivadas pelo contribuinte e não há indícios de que tais documentos tenham dado trânsito aos produtos. Quanto às Notas Fiscais nºs 1194 e 1202, as quais não foram apresentadas, segundo o parecer do diligente, não fazem parte do levantamento fiscal, conforme pode ser comprovado à fl. 255. Sendo assim, entendo que é indevido o valor exigido referente à infração 3 deste lançamento.

Infração 4 - recolhimento a menos do imposto em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas - o autuado reconheceu a quase totalidade desta infração, impugnando apenas o valor referente à Nota Fiscal nº 1360, “cujo imposto foi debitado, conforme cópia do livro Registro de Saídas e carta de correção da mesma nota fiscal”. O diligente informou que, efetivamente, a referida nota fiscal encontra-se registrada, inclusive com o débito do imposto lançado no livro Registro de Saídas.

Examinando os documentos acostados às fls. 251 e 318, verifico que, embora não haja o destaque do imposto na Nota Fiscal nº 1360, o valor do tributo (R\$519,55) foi lançado a débito no livro Registro de Apuração do ICMS do contribuinte, devendo, portanto, ser excluído o mencionado documento fiscal do levantamento elaborado pelo autuante (fl. 224).

Observe-se, por oportuno, que foi exigido corretamente o imposto referente às saídas de álcool etílico hidratado carburante, através das Notas Fiscais nºs 883, 891, 1232, 1297 e 1377, tendo em vista que o diferimento, previsto no artigo 343, inciso XXIX c/c o artigo 511, do RICMS/97, somente pode ser aplicado para as operações de saídas destinadas a distribuidor, o que não é o caso dos autos, cujos destinatários foram TRR e Postos de Combustíveis.

Pelo exposto, fica reduzido o débito relativo ao mês de setembro/00, de R\$5.273,07 para R\$4.753,52, permanecendo inalterados os demais valores de débito desta infração.

Infração 5 - falta de retenção e o conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Como no levantamento fiscal (fls. 222 e 223) estão relacionadas também as notas fiscais canceladas (infração 3) e, tendo em vista que considere regular o seu cancelamento, já que não havia indícios de que haviam dado trânsito às mercadorias, tais documentos fiscais devem ser excluídos para o cálculo do imposto neste item do lançamento.

Assim, refiz o trabalho fiscal concluindo pela redução do débito nos meses de maio/00 (para R\$3.009,75), junho/00 (para R\$1.257,57), julho/00 (para R\$4.475,75), agosto/00 (para R\$3.681,02) e setembro/00 (para R\$3.122,58), permanecendo inalterados os valores relativos aos demais meses.

Infração 6 - utilização indevida de crédito fiscal em razão da falta de apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito - o contribuinte reconheceu a procedência do débito apenas em relação à Nota Fiscal nº 19051, no valor de R\$51,94. Quanto às demais operações, assegurou que os documentos fiscais integram seus arquivos, conforme cópia das primeiras vias ora anexadas.

O diligente informou que lhe foi entregue uma fotocópia da Nota Fiscal nº 19051 e, dessa forma, não pode ser admitido o crédito fiscal.

Quanto aos demais documentos fiscais, o diligente esclareceu que realmente estão guardados nos arquivos do autuado e que as mercadorias constantes nas notas fiscais, relacionadas no demonstrativo de fl. 329, são as seguintes:

1. Nota Fiscal nº 677 – máquina de escrever e calculadora (material de escritório);

2. Nota Fiscal nº 3031 – equipamentos e programas de informática (setor administrativo);
3. Nota Fiscal nº 54167 – condicionador de ar e ventilador (setor administrativo).

Assim, verifica-se que as mercadorias constantes nas notas fiscais acima referidas não geram direito ao crédito fiscal, por se tratarem de material de uso e consumo, devendo ser mantido o débito apontado neste item.

Infração 7 - utilização indevida de crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais – foi reconhecida expressamente pelo contribuinte a sua procedência, devendo ser mantida.

Infrações 9 e 10 – trata-se de exigência de ICMS, em decorrência de levantamento quantitativo de estoques, por falta de recolhimento do imposto em relação às operações de saídas de álcool hidratado sem a emissão de documentos fiscais, além da cobrança do imposto, na condição de substituto tributário (com o acréscimo da MVA), em relação à mesma mercadoria, no exercício de 1999.

O autuado se insurgiu contra o lançamento, alegando que:

1. o autuante cometeu diversos equívocos no levantamento fiscal, tais como: omitiu a entrada de 213.420 litros de álcool, conforme as notas fiscais que anexou; registrou, como saídas, as Notas Fiscais nºs 750 e 797, que são, na verdade, entradas por devolução, de 60.333 litros; e, ainda, computou indevidamente a Nota Fiscal nº 819 (de 17.462 litros), emitida apenas para complementar o preço da venda formalizada através da Nota Fiscal nº 818;
2. no estoque de 31/12/98 estão computados 739.410 litros que efetivamente entraram em seu estabelecimento em novembro e dezembro de 1998 (de acordo com o Livro da Produção Diária - LPD) e somente foram escriturados no livro Registro de Entradas em janeiro/99. Observa que a Nota Fiscal nº 4808 foi indicada como de nº 1808 pelo autuante;
3. o preposto fiscal não considerou a perda no processo produtivo, sob a forma de evaporação, que foi registrada no LPD em 16/12/99, de 305.434 litros, conforme autorizado pelo parágrafo único do artigo 4º do Decreto-lei nº 56/66;
4. o estoque inicial do exercício de 1999 (31/12/98), de 13.585.420 litros de álcool etílico carburante (hidratado), embora escriturado em seu livro Registro de Inventário, “está totalmente fora da realidade”, tendo em vista que o quantitativo real é de 5.935.432 litros. Apresentou uma “Demonstração da Movimentação de Produtos no Período de 01 de Novembro de 1997 a 31 de Dezembro de 1999 Conforme Livros Fiscais”, “onde consta toda movimentação de entradas e saídas de produtos, rigorosamente consistente com os dados do LPD, notadamente no dia 31/dezembro/98”. Esclareceu, ainda, que o LPD – Livro de Produção Diária é um livro que permite o permanente monitoramento dos estoques e foi criado pela legislação federal.

O autuante não contestou os equívocos apontados pelo contribuinte no item 1 acima, porém aduziu que, como pode ser constatado através das cópias anexadas ao processo (fls. 438 a 519), o LPD (Livro de Produção Diária) “não passa de um relatório elaborado pela empresa, sem nenhuma autenticação por órgão público e com os seus dados claramente manipulados de forma a burlar o fisco estadual”, “sendo, portanto, uma verdadeira afronta à ordem tributária, que se queira dar credibilidade a um relatório com essas características, em detrimento de um livro fiscal com todas as suas formalidades”.

Ressalta que, de acordo com o LPD apresentado pelo autuado (fl. 517), em dezembro/97 a produção média de álcool era de 80,63 litros por tonelada de cana e, em dezembro/98 (fl. 492), foi informada uma média de 54,12 litros de álcool por tonelada de cana, “justamente o valor que ela precisava para fechar o estoque sem dar omissão de saída”. Conclui dizendo que “é completamente contraditório que uma empresa que vem investindo em tecnologia e na melhoria das variedades plantadas, ao invés de aumento, tenha uma drástica redução na produtividade no período de um ano” e, dessa forma, entende que o livro Registro de Inventário deve ser a base legítima para se apurar a omissão de saída.

Em face da controvérsia, esta 3ª JJF converteu o PAF em diligência e o fiscal estranho ao feito procedeu da seguinte forma:

1. incluiu as notas fiscais de entradas não consideradas pelo autuante (nºs 4200, 4204, 4205, 4212, 4215, 4217 e 4225, além das Notas Fiscais nºs 750 e 797, de devolução); excluiu as entradas do exercício anterior, as quais foram registradas no exercício seguinte (Notas Fiscais nºs 4808, 4814, 4847, 4848, 4851, 4921, 4923, 4924, 4928, 4929, 4931, 4932, 4933, 4936, 4941, 4958, 4959, 4961, 4962, 4964, 4991, 4993, 4994, 4997, 4999, 4958; e excluiu a Nota Fiscal nº 819, de saída, a qual foi indevidamente computada pelo autuante;
2. deduziu as perdas por evaporação de 305.434 litros, conforme solicitado pelo contribuinte, com base no Livro da Produção Diária – LPD;
3. após os ajustes acima, apurou dois resultados (fl. 1052):
  - 3.1 uma omissão de saídas de 190 litros de álcool, se se tomar por base o estoque de 31/12/98 (5.935.432 litros), conforme registrado no LPD – Livro da Produção Diária;
  - 5.3 uma omissão de saídas de 7.650.178 litros, se considerado o lançamento no livro Registro de Inventário de 31/12/98, na quantidade de 13.584.420 litros. Nessa hipótese, apurou uma base de cálculo de R\$2.524.558,74 e ICMS de R\$631.139,69, à alíquota de 25%, para a infração 9.

Por fim, o diligente teceu os seguintes comentários:

Afirma que efetuou três testes de consistência dos registros no LPD do autuado, em relação às safras 97/98, 98/99 e 99/00, no sentido de verificar a repercussão do estoque de 31/12/98 lançado no LPD, tendo constatado que: **a)** na safra 97/98 – não houve diferença, tanto em relação às entradas quanto em relação às saídas, e as perdas corresponderam a 1,5% do álcool estocado, no período de 01/11/97 a 18/08/98; **b)** na safra 98/99 – evidenciou a ocorrência de entradas sem documento fiscal de 80.193 litros de álcool, e as perdas corresponderam a 1,48% do álcool estocado, no período de 19/08/98 a 15/04/00; **c)** na safra de 99/00 – evidenciou omissão de saída de 30 litros de álcool e as perdas foram equivalentes a 3,47% do álcool estocado, no período de 16/04/00 a 31/03/01. Concluiu que os dados registrados no LPD “são consistentes” e sua autenticidade pode ser obtida junto ao Departamento de Açúcar e do Alcool – DAA e, além disso, verificou que o contribuinte registrou no Balanço de 31/12/98 a existência de álcool em estoque no valor de R\$2.843.605,04 que, ao preço unitário de R\$0,48, resulta em 5.935.432 litros, conforme alegado pelo autuado.

O autuante, inconformado com as conclusões do diligente, reafirmou seus argumentos anteriores e acrescentou que, mesmo diante das “inconsistências gritantes” existentes no LPD, o diligente não se deu ao trabalho de ler a sua informação fiscal e, muito menos, de examinar o demonstrativo “preparado” pelo autuado, restando claro, em seu entendimento, que o contribuinte “manipulou os dados”, “informando a produção de álcool por tonelada de cana de

maneira que resultasse um estoque bastante inferior ao real, que estava registrado no livro Registro de Inventário”.

Prossegue dizendo que o Departamento de Açúcar e do Alcool – DAA, citado pelo diligente para conferir credibilidade ao LPD, em resposta a consulta, por ele formulada, sobre o tipo de fiscalização exercido por aquele órgão sobre as usinas alcooleiras, informou que foi desativado em 1991 o quadro de Fiscais de Tributos daquela autarquia, não mais havendo fiscalização federal sobre o setor.

Assim, pelo exposto, verifica-se que o cerne da questão está apenas na escolha da prova em que este órgão julgador deve se basear para proferir sua decisão: na quantidade de 13.585.420 litros de álcool etílico hidratado, existente em estoque em 31/12/98, conforme lançado no livro Registro de Inventário (fls. 346 a 349) ou no Livro da Produção Diária – LPD, conforme os relatórios acostados pelo contribuinte às fls. 438 a 519, haja vista que o autuado alega que houve um erro na escrituração do livro fiscal.

Analisando os relatórios que o autuado denomina Livro da Produção Diária – LPD, constata-se, imediatamente que não possuem nenhum tipo de autenticação oficial. O autuante juntou, às fls. 1057 a 1059, o fax nº 03 – 531/02 – DAA, datado de 29/08/02, expedido pelo Departamento de Açúcar e do Alcool – DAA, o qual apresenta o seguinte teor, em resposta a consulta a ele formulada: “sobre o assunto, informo-lhe que, a partir da extinção do Instituto de Açúcar e do Alcool – IAA, em 1990 (Lei nº 8.029/1990 – Decreto nº 99.240/1990), iniciou-se gradual processo de desregulamentação das atividades do setor sucroalcooleiro, sendo desativado em 1991 o quadro de Fiscais de Tributos daquela autarquia, assim não mais exercendo esta área do executivo controle direto sobre os registros do processo produtivo desse segmento da economia nacional”; e, ainda, que “... a escrituração dessa produção vem sendo executada pelas indústrias sem verificação direta deste Ministério, sobretudo em face da manutenção do atual modelo de livre mercado, desenvolvido após 1990”.

Pela informação acima, verifica-se que o chamado Livro da Produção Diária – LPD é um mero relatório interno, desprovido do caráter de oficialidade que a legislação prevê para os livros fiscais, mormente o livro Registro de Inventário, que se destina a demonstrar o que efetivamente o contribuinte possui em estoque no final de cada ano, após a contagem física das mercadorias existentes. Sendo assim, somente poderia ser aceito o LPD, ou qualquer outro documento de emissão interna do sujeito passivo, se os dados nele constantes pudessem comprovar, sem sombra de dúvida, que houve realmente um equívoco na escrituração do mencionado livro fiscal.

Assim, visando a afastar quaisquer dúvidas, este órgão julgador solicitou que fiscal estranho ao feito investigasse a legitimidade do chamado LPD. O diligente, apenas examinou os relatórios acostados ao PAF e concluiu que os dados eram consistentes, tendo em vista que não apurou omissões de entradas ou de saídas. Todavia, forneceu algumas informações que reputo importantes para o deslinde da questão:

1. disse que na safra 97/98 (vale dizer no período de 01/11/97 a 15/08/98) – as perdas corresponderam a 1,5% do álcool estocado; na safra 98/99 (no período de 16/08/98 a 15/04/00) – as perdas corresponderam a 1,48% do álcool estocado; e na safra de 99/00 (no período de 16/04/00 a 31/03/01) – as perdas foram equivalentes a 3,47% do álcool estocado;
2. verificou que o contribuinte registrou no balanço de 31/12/98 a existência de álcool em estoque no valor de R\$2.843.605,04 que, ao preço unitário de R\$0,48, resulta em 5.935.432 litros, conforme alegado pelo autuado.

Observe-se, entretanto, que não há, nos relatórios (LPD), nenhum fator que justifique o enorme incremento nas perdas decorrentes da estocagem do álcool hidratado (131,33%) - de 1,5% na safra 97/98 para 3,47% na safra 99/00.

Por outro lado, não há nenhuma explicação, por parte do diligente, de onde foi extraído o **custo unitário** de R\$0,48 por litro de álcool, em 31/12/98, embora seja possível inferir que foi o resultado da simples divisão de R\$2.843.605,04 (valor do estoque constante do Balanço Patrimonial) pela quantidade de litros de álcool desejada pelo contribuinte (5.935.432), dado que não tem nenhum significado prático para dirimir a controvérsia e totalmente inaceitável, tendo em vista que:

1. pelo livro Registro de Inventário (da mesma data), o custo unitário do litro de álcool é de R\$0,209;
2. pelo levantamento das notas fiscais de saídas feito pelo autuante (não contestado pelo sujeito passivo) no mês de dezembro/99 (fl. 341), portanto, **com o lucro embutido e após decorrido um ano**, o preço unitário foi de R\$0,33 por litro de álcool, muito inferior ao custo informado pelo diligente, de R\$0,48 por litro de álcool;
3. pelo livro Registro de Inventário do **ano seguinte** (31/12/99), o custo unitário do litro de álcool, indicado pelo contribuinte, foi de R\$0,412 (fl. 348), ainda bastante inferior àquele apontado pelo diligente para 31/12/98, num país onde os preços de combustíveis estão em constante elevação, não obstante os pequenos índices divulgados da inflação oficial.

Sendo assim, não é possível acatar o valor do custo unitário apurado pelo diligente pelas razões adredemente expostas.

O preposto fiscal acrescentou um dado importantíssimo: conforme o LPD apresentado pela empresa (fl. 517), em **dezembro/97**, a produção média de álcool era de 80,63 litros por tonelada de cana. Já em **dezembro/98** (fl. 492), o autuado, “coincidentemente”, informou uma produção média de 54,12 litros de álcool por tonelada de cana, justamente a quantidade que seria necessária “para fechar o estoque sem dar omissão de saída”, conforme as palavras do autuante.

Examinando todos os relatórios do Livro da Produção Diária – LPD, acostados pelo autuado, constatei o seguinte:

1. na primeira quinzena de novembro/97 (início da produção), o “Rendimento de Álcool por Tonelada de Cana” foi de 60,48 litros, o que significa dizer que, para cada tonelada de cana moída, foram produzidos 60,48 litros de álcool hidratado ou carburante;
2. na segunda quinzena de novembro/97, o “Rendimento de Álcool por Tonelada de Cana” foi de 75,13 litros;
3. na primeira quinzena de dezembro/97, o “Rendimento de Álcool por Tonelada de Cana” foi de 80,63 litros;
4. da segunda quinzena de dezembro/97 até a primeira quinzena de agosto/98, o “Rendimento de Álcool por Tonelada de Cana” foi de 77,94 litros, em cada período quinzenal;
5. aí, sem nenhuma explicação, na segunda quinzena de agosto/98, o “Rendimento de Álcool por Tonelada de Cana” caiu drasticamente para 54,25 litros, permanecendo nesse patamar até o mês de dezembro/98, conforme a seguir elencado:
  - 5.1 primeira quinzena de setembro/98 – 55,25 litros de álcool por tonelada de cana;
  - 5.2 segunda quinzena de setembro/98 – 53,53 litros de álcool por tonelada de cana;

- 5.3 primeira quinzena de outubro/98 – 53,20 litros de álcool por tonelada de cana;
- 5.4 segunda quinzena de outubro/98 – 53,66 litros de álcool por tonelada de cana;
- 5.5 primeira quinzena de novembro/98 – 53,65 litros de álcool por tonelada de cana;
- 5.6 segunda quinzena de novembro/98 – 54,12 litros de álcool por tonelada de cana;
- 5.7 primeira quinzena de dezembro/98 – 54,12 litros de álcool por tonelada de cana;
- 5.8 segunda quinzena de dezembro/98 – 54,12 litros de álcool por tonelada de cana.

- 6. os números acima evidenciam que, sem qualquer justificativa, a produção da empresa sofreu uma queda brutal na produtividade, de 30,40%, havendo uma redução nas quantidades de álcool hidratado produzidas pelo sujeito passivo de agosto/98 até o término do exercício de 1998, o que sugere, a meu ver, uma tentativa de manipular os dados constantes do LPD para desconstituir o quantitativo de estoques efetivamente escriturado no livro Registro de Inventário da empresa em 31/12/98 (estoque inicial do levantamento quantitativo);
- 7. é óbvio que não se pode aceitar que uma empresa reduza a sua produtividade (quase um ano após o início de suas atividades) a níveis inferiores até mesmo ao primeiro mês de seu processo produtivo, sem que um fato superveniente venha a causar ou explicar tal distorção, quando se sabe que, no início das atividades de uma empresa industrial, há uma série de ajustes e dificuldades que necessitam ser contornados e superados;
- 8. dessa forma, se fosse realizada uma projeção das quantidades de álcool hidratado que poderiam ter sido produzidas, com o mesmo rendimento de 77,94 litros por tonelada de cana observado no período de 16/12/97 a 15/08/98, certamente se chegaria a uma quantidade de estoque aproximada aos 13.585.420 litros de álcool hidratado registrados no livro Registro de Inventário de 31/12/98;
- 9. outro ponto a ressaltar é que, como dito anteriormente, não há nenhuma fiscalização exercida pelo poder público federal nas empresas produtoras de álcool carburante, que as obrigue a seguir determinados parâmetros na escrituração de livros e documentos fiscais, e, sendo assim, não é possível aceitar o Livro da Produção Diária (LPD), apresentado pelo contribuinte, como fonte fidedigna de informações, capaz de sobrepujar o próprio livro Registro de Inventário, o qual está escriturado de acordo com as normas legais;
- 10. não obstante a falta de credibilidade dos valores lançados no LPD, considero razoável o índice de 1,53%, a título de perdas por evaporação no processo produtivo e, por essa razão, acato o demonstrativo elaborado pelo diligente à fl. 1052.

Pelo exposto, entendo que o valor de débito, referente à infração 9, deve ser reduzido para R\$631.139,69 (Base de Cálculo R\$2.524.558,74), consoante o demonstrativo elaborado pelo diligente à fl. 1052.

Quanto à infração 10 - ICMS devido por substituição tributária sobre o valor da omissão de saídas apurada na infração 9 - , deve ser retificado o levantamento fiscal (fl. 345) da seguinte forma:

Base de cálculo	R\$2.524.558,74 (apurada pelo diligente)
MVA de 31,69% =	R\$800.032,66
ICMS (25%) =	R\$200.008,17 (valor devido a ser exigido nesta infração)

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo abaixo:

Infração	Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo R\$	Alíquota (%)	Multa (%)	Débito R\$
1	31/01/00	09/02/00	7.297,29	17%	60%	1.240,54
1	29/02/00	09/03/00	30.484,82	17%	60%	5.182,42
1	31/03/00	09/04/00	8.457,00	17%	60%	1.437,69
1	30/04/00	09/05/00	8.225,29	17%	60%	1.398,30
1	31/05/00	09/06/00	2.040,88	17%	60%	346,95
1	30/06/00	09/07/00	1.199,06	17%	60%	203,84
1	31/07/00	09/08/00	3.015,00	17%	60%	512,55
1	31/08/00	09/09/00	1.264,00	17%	60%	214,88
1	30/09/00	09/10/00	1.395,00	17%	60%	237,15
1	31/10/00	09/11/00	175,00	17%	60%	29,75
1	30/11/00	09/12/00	1.161,82	17%	60%	197,51
2	31/01/00	09/02/00	274,67	12%	60%	32,96
2	29/02/00	09/03/00	1.129,42	12%	60%	135,53
4	30/04/00	09/05/00	2.004,96	25%	60%	501,24
4	31/05/00	09/06/00	19.855,72	25%	60%	4.963,93
4	30/06/00	09/07/00	5.079,60	25%	60%	1.269,90
4	31/07/00	09/08/00	24.134,44	25%	60%	6.033,61
4	31/08/00	09/09/00	21.472,96	25%	60%	5.368,24
4	30/09/00	09/10/00	19.014,08	25%	60%	4.753,52
4	31/10/00	09/11/00	6.864,00	25%	60%	1.716,00
5	30/04/00	09/05/00	1.985,56	25%	60%	496,39
5	31/05/00	09/06/00	12.039,00	25%	60%	3.009,75
5	30/06/00	09/07/00	5.030,32	25%	60%	1.257,58
5	31/07/00	09/08/00	17.903,00	25%	60%	4.475,75
5	31/08/00	09/09/00	14.724,08	25%	60%	3.681,02
5	30/09/00	09/10/00	12.490,32	25%	60%	3.122,58
5	31/10/00	09/11/00	6.797,52	25%	60%	1.699,38
6	30/04/00	09/05/00	305,53	17%	60%	51,94
6	30/11/00	09/12/00	3.890,00	17%	60%	661,30
7	30/09/00	09/10/00	76.548,00	12%	60%	9.185,76
8	28/02/00	09/03/00	3.104,88	17%	60%	527,83
8	31/03/00	09/04/00	1.668,65	17%	60%	283,67
8	30/04/00	09/05/00	3.888,76	17%	60%	661,09
9	31/12/99	09/01/00	3.712.586,41	17%	70%	631.139,69
10	31/12/99	09/01/00	1.176.518,65	17%	60%	200.008,17
	TOTAL					896.038,41

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298237.1201/01-5, lavrado contra **SANTA CRUZ AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$896.038,41**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$264.898,72 e 70% sobre R\$631.139,69, previstas no art. 42, II, “a”, “e” e “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2002.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR