

PROCESSO	- A. I. Nº 210365.0005/03-3
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MINASGÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS COMBUSTÍVEL LTDA.
RECORRIDOS	- MINASGÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS COMBUSTÍVEL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0358/01-03
ORIGEM	- INFAZ JEQUIÉ
INTERNET	- 05.12.03

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0168-12/03

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão da documentação fiscal exigível e, conseqüentemente, sem o recolhimento do imposto devido. Não foram apontados, objetivamente, erros do levantamento fiscal. Está caracterizada a ocorrência do fato gerador da obrigação principal. **2.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA **a)** COMODATO. Os bens objeto de comodato permaneceram, todo o tempo, sendo utilizados nas atividades-fim do autuado. Não é cabível o cancelamento do crédito fiscal. **b)** BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. A norma regulamentar do Estado considera como bens alheios à atividade do estabelecimento aqueles adquiridos para acessão física. **c)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. A existência de créditos suficientes para a compensação não descaracteriza a infração quando caracterizada a intencionalidade. **d)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A legislação tributária veda a utilização de crédito fiscal relativo as mercadorias e serviços cuja fase de tributação esteja encerrada. Indeferido o pedido de prova pericial e/ou diligência fiscal e, não acatada a preliminar de nulidade por decadência do crédito tributário, face previsão expressa do prazo de decadência no art. 28 do COTEB. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente julgamento de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário tendo em vista a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em

31/03/03, para exigir imposto no valor de R\$84.618,12, acrescido das multas de 70% e de 60%, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (exercício de 1998) – R\$15.828,03;
2. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. O contribuinte adquiriu botijões e equipamentos para o Ativo Permanente e posteriormente realizou empréstimos por comodato e não estornou os créditos fiscais pertinentes, tanto os constantes nas Notas Fiscais de aquisição, quanto àqueles concernentes ao ICMS pago a título de diferença de alíquotas (agosto e dezembro de 1998) – R\$62.164,79;
3. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento. O contribuinte deixou de estornar créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição, bem como do imposto pago a título de diferença de alíquotas, relativos as mercadorias e bens adquiridos empregados na construção de "imóveis por acessão física" (maio, outubro e dezembro de 1998) – R\$1.527,42;
4. Utilização indevidamente crédito fiscal, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (agosto de 1998) – R\$775,16;
5. Utilização indevida crédito fiscal referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária. O contribuinte utilizou indevidamente créditos fiscais de ICMS relativos à aquisição de mercadorias e prestação de serviços de transporte correlacionados à comercialização de GLP, contrariando o disposto no art. 97, I, combinado com os arts. 94, II, 95, II e 356, do RICMS/97 (janeiro a abril e agosto a dezembro de 1998) – R\$ 4.322,72.

Tempestivamente, por seu representante, o autuado insurgiu-se contra o lançamento, inicialmente descrevendo todas as infrações apuradas (fls. 798/834), suscitando preliminar de mérito, porque entendeu que os créditos fiscais constituídos já se encontravam acobertados pela decadência, vez que a fiscalização estadual somente poderia proceder ao lançamento dos valores supostamente devidos pelos contribuintes, a título de ICMS, no prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, não poderia exigí-los após tal prazo, porque o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ao teor do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Daí porque afirmou que as operações ocorridas entre o mês de fevereiro a março de 1998, já estariam acobertadas pela decadência do direito do Estado de lançar os respectivos créditos tributários. Neste sentido trouxe razões doutrinárias e jurisprudenciais.

No mérito, em relação ao item 1 da autuação, observou que a fiscalização apontou saídas de botijões de gás Liquefeito de Petróleo - GLP sem emissão de documentos fiscais com base em presunção, tendo o preposto fiscal elaborado demonstrativo precário de movimento do estoque de botijões, ou seja, de forma simplista teria identificado os estoques inicial e final do ano de 1998 e o total de entradas e saídas com nota fiscal, admitindo que a soma do estoque inicial e das entradas subtraída do estoque final deve ser equivalente ao total de saídas com nota fiscal, o que o levou a encontrar uma diferença de 5.976 botijões, procedimento em que não teria considerado dois fatores cruciais que maculariam a sua eficácia. Primeiro porque somente considerou o item "Botijões P13" constante do livro Registro de Inventário sem considerar o item "GLP em botijão

P13", que são os botijões encheidos de GLP e prontos para venda a seus revendedores. Assim, o estoque final de botijões não seria de 7.196 e sim de 8.124 botijões. Em segundo, porque não foram consideradas as saídas relativas às vendas de GLP (produto comercializado), cujos botijões não saem acobertados com notas fiscais específicas e sim do gás liquefeito. Para uma melhor compreensão dos fatos, esclareceu que o cliente-revendedor remete botijões vazios para enchimento no seu estabelecimento (distribuidora). Acobertam o trânsito dos vasilhames até seu estabelecimento através de nota fiscal com a Natureza da Operação "Remessa para enchimento" - CFOP 5.99 ou 6.99, com isenção do ICMS (Convênio ICMS nº 88/91), documento que é registrado no seu livro Registro de Entradas, com CFOP 1.99 ou 2.99 (Outras Entradas), conforme o caso. Após o enchimento dos botijões, emite nota fiscal de venda do GLP ao revendedor, registrando-a com o CFOP 5.12 ou 6.12, indicando, na discriminação das mercadorias, "GLP em botijão P13", bem como a respectiva quantidade. No particular, observou que a fiscalização somente considerou as saídas de botijão com CFOP 5.99 (comodato), 5.91 e 6.91 (vendas internas e interestaduais de ativo fixo) desprezando aquelas com CFOP 5.12 ou 6.12, o que qualquer diligência fiscal ou perícia seria capaz de confirmar e que restava demonstrada a total fragilidade dos números constantes das planilhas elaboradas pelo autuante.

No que concerne ao item 2 do Auto de Infração, falta de estorno de créditos de ICMS apropriados em aquisições de mercadorias posteriormente objeto de comodatos para os seus revendedores, onde foram apontados dispositivos legais que se referiam a vedações/estornos de créditos de ICMS relativamente a mercadorias que vierem a ser utilizadas em fim alheio à atividade do estabelecimento, entende que o comodato em questão (de botijões de GLP a revendedores) é operação normal e usual de sua atividade, destinado única e exclusivamente à venda do produto comercializado, que é sua atividade-fim. Por ser um produto volátil e explosivo, o GLP somente pode ser armazenado/transportado em tanques pressurizados ou engarrafado em botijões ou cilindros, sendo que a sua distribuição e armazenagem são fiscalizadas por órgãos governamentais (Instituto Nacional de Metrologia, Normatização e Qualidade Industrial - INMETRO e Agência Nacional de Petróleo - ANP) e regulamentadas por normas expedidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT. Assim, sem que disponibilizasse vasilhames para seus revendedores suas atividades ficariam totalmente comprometidas, sendo os comodatos, operações intrinsecamente vinculadas com a sua atividade-fim. Reafirmou que os botijões, apesar de estarem fisicamente com seus revendedores, se prestariam a assegurar a viabilidade as suas vendas de GLP. Neste particular, transcreveu o art. 97, § 2º, do RICMS/97. Observou, ainda, que o crédito do ICMS não estava sendo apropriado em duplicidade, pois de acordo com o Convênio ICMS nº 88/91 e com a legislação do Estado, não há qualquer destaque do imposto em tais saídas em comodato e que os botijões adquiridos, registrados no seu Ativo Permanente, possuem todos os requisitos essenciais para a efetivação e validação do crédito do ICMS, nos termos dos arts. 20 e seguintes, da lei Complementar nº 87/96, e arts. 29 e seguintes, da lei nº 7.014/96.

Quanto ao item 3 da autuação, o impugnou dizendo que de acordo com as planilhas do fisco as mercadorias seriam materiais utilizados na construção dos imóveis, tais como brita, ferro, piso etc e materiais destinados à construção da cerca que protege a área do terreno. Entretanto, afirmou, estes bens adquiridos e destinados ao ativo fixo estavam de forma direta e indiretamente ligados à sua atividade-fim, qual seja, o acondicionamento/engarrafamento e comercialização do GLP, uma vez que foram empregados na área operacional da empresa, sendo, por isso, equivocada a interpretação dada pela fiscalização ao termo "*alheios à atividade do estabelecimento*" constante da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei Estadual nº 7.014/96. Apresenta sua interpretação das determinações legais e consulta realizada ao fisco do Estado de São Paulo para demonstrar a legitimidade dos créditos utilizados.

Embora tenha reconhecido que utilizou erroneamente créditos sobre material de uso e consumo, objeto do item 4 da acusação fiscal, entende que sem a recomposição da apuração do ICMS de cada período, o lançamento não poderia prosperar.

Em relação ao item 5, entendeu a autuada que não existe qualquer vedação legal à apropriação de créditos do imposto destacados em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas - CTCRC emitidos por transportadoras contratadas ou qualquer vedação à apropriação de créditos de ICMS relativos a produtos empregados em processo industrial, pelo simples fato de estar a mercadoria correlacionada a serviços ou produtos sujeita ao regime de substituição tributária, vez que as operações são autônomas, independentes entre si. Discorrendo sobre as determinações do art. 97, IV, “b” e art. 356, advogou que as vedações neles contidas contemplam, apenas, a apropriação, como créditos, dos próprios valores de ICMS destacados nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo equivocado o impedimento da apropriação de créditos de ICMS na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao regime de substituição tributária, pelo simples fato de tais bens e serviços se relacionarem posteriormente com a industrialização/transporte de produto sujeito à substituição tributária (GLP). Neste caminho, ressaltou que a própria Lei Estadual nº 7.014/96, em seu art. 29, § 4º, não traz qualquer disposição neste sentido nas situações em que prevê a vedação ao direito de crédito do ICMS e o seu art. 9º, considera encerrada a tributação tão-somente no que se refere às mercadorias sujeitas ao regime de antecipação, taxativamente listadas no Anexo I, não deixando qualquer margem à interpretação. Que as restrições relativas aos fretes, expressas no RICMS/97 (art. 94 e 95), pelo transporte de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, não se coadunam com a própria Lei nº 7.014/96, que lhe é hierarquicamente superior, além de ir de encontro ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, que longamente discorreu e ao princípio da isonomia tributária.

Por fim, na hipótese de que seus argumentos não fossem aceitos, entende que o Estado da Bahia não poderia proceder à simples cobrança de tais valores, possuía saldo credor de ICMS capaz de absorver total ou parcialmente os valores exigidos, face ao direito concedido pela Constituição Federal e por toda a legislação tributária aplicável ao ICMS, de o contribuinte proceder à compensação entre débitos e créditos do imposto. Neste sentido trouxe aos autos, o posicionando o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT e do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro.

Por todo que expôs, requereu a acolhida de sua impugnação e a produção de prova documental, por todos os meios de prova admitidos, a realização de prova pericial e/ou conversão dos autos em diligência fiscal, para que fosse apurada a veracidade dos fatos em questão.

O autuante prestou informação (fl.) pronunciando-se sobre a preliminar de mérito suscitada pelo impugnante, dizendo que, apesar de o assunto gerar controvérsias, era certo que a esmagadora maioria dos doutrinadores entende que a data do “lançamento” é que determina a contagem do prazo que pode prescrever a constituição do crédito tributário. Porém, no caso em questão, o lançamento foi realizado em 31/03/2003, portanto antes de completado o prazo estabelecido no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, não restando dúvidas de que o crédito fiscal foi constituído dentro do prazo legal. Entendeu o autuante absurda a pretensão do autuado de que fosse aceito o dia da ciência do sujeito passivo, como prazo fatal para a decadência, pois se assim fosse, seria “dar passaporte aos maus contribuintes para fugirem da notificação, como o diabo da cruz, tornando impraticáveis os procedimentos do Fisco tendentes a tomar a ciência em Autos de Infração lavrados”.

Quanto ao item 1, afirmou que realizar a contagem de “GLP em botijão P13” em “Botijões P13” implicaria em duplicidade, vez que não se pode considerar a quantidade de botijões vazios e, ao mesmo tempo, dos mesmos botijões com GLP. Disse, mais, que a movimentação dos estoques

não influía nos valores apurados, já que não fazia sentido estabelecer qualquer controle sobre entradas e saídas de botijões, como no caso, onde se verificam simples movimentações físicas momentâneas, dentro do próprio exercício, sem qualquer repercussão na efetiva incorporação ou desincorporação dos botijões, porque se tratava de simples troca de botijões vazios, apresentados com notas fiscais pelos revendedores de GLP, por botijões com as mesmas características, os quais são devolvidos no ato, também com notas fiscais, pela empresa autuada, com a única diferença de estarem devidamente envasados com GLP. Observou o autuante não constar, no Livro de Registro de Inventário, qualquer menção a estoques de terceiros nas dependências da empresa, bem como, de estoques da empresa em poder de terceiros que corroborassem e confirmassem o entendimento de que tais movimentações de estoque poderiam ter causado qualquer repercussão no quantitativo de botijões em apreço e nos moldes apurados pelo fisco.

Em relação aos itens 2 e 3, falta de estorno de créditos pela cessão de botijões em comodato e relativa a materiais aplicados em construção de imóveis por acessão física disse o autuante que não faria qualquer comentário a contrapor os argumentos da defesa, remetendo o órgão julgador à leitura da Consulta formulada e Parecer da DITRI, que respaldaram os levantamentos e valores apurados nos referidos itens do Auto de Infração, ressaltando que todo o trabalho desenvolvido, inclusive o relativo à classificação da destinação dos materiais utilizados, foi realizado com a colaboração efetiva e direta de prepostos da empresa que, além disso, foram informados, previamente, dos procedimentos adotados pela fiscalização.

Quanto ao item 4 não carecia de maiores comentários, já que reconhecido pelo sujeito passivo.

No que diz respeito ao item 5 da autuação, entendeu equivocados os argumentos defensivos quanto a apropriação de créditos fiscais relativos às mercadorias: selo plástico; tinta p/ botijão; tolueno e cartelas de segurança, não se justificavam, a teor dos dispositivos regulamentares, insertos no art. 97, I, a) e IV, b), do RICMS/97, bem como, art. 100 e art. 356 e seu § 7º, do citado Regulamento.

Quanto aos créditos fiscais exigidos no Auto de Infração, observa que foram utilizados efetivamente pelo autuado através dos Certificados de Créditos emitidos de nº 96.176, 96.177 e 96.178, que entendeu terem causado prejuízo inquestionável ao Erário Público, visto que a empresa autuada obteve benefícios financeiros indevidos com as apropriações de tais créditos, tendo anexado ao PAF (fls. 790/791), cópias do livro RUFTO e RAICMS (fls. 246/310), onde tais apropriações encontravam-se registradas e que relativamente ao exercício de 1997, fora apurada apropriação irregular de créditos fiscais no valor de R\$ 149.725,46, conforme Auto de Infração nº 210365.0017/02-3, lavrado em 28/12/2002 e, relativamente ao exercício de 1998, conforme discriminado no presente Auto de Infração, R\$ 68.790,09, o que perfaz um valor total de R\$ 218.515,55, de créditos indevidos e que não poderiam ser compensados, como pretende o defendente, já que se apropriou integralmente dos créditos lançados no período. E, quanto a créditos posteriormente lançados, em exercícios subseqüentes, não poderia fazer qualquer compensação, pois careciam de nova fiscalização para conferência de sua legitimidade.

Por isso o autuante ratificou a ação fiscal.

Manifestando-se a respeito da informação fiscal, o impugnante ratificou seu posicionamento quanto a decadência parcial do crédito tributário pelo Auto de Infração constituído e insistiu em que somente a notificação do lançamento tributário ao sujeito passivo teria o condão de deter o prazo decadencial.

No mérito, voltou a observar que a rubrica "Botijões P13", constante de seu livro Registro de Inventário, se destina ao registro dos botijões vazios e a rubrica "GLP em Botijão P13" ao registro dos botijões cheios, explicando que quando um botijão é engarrafado, o seu registro sai da

primeira rubrica e entra na segunda, não sendo verdadeira a alegação do autuante de que ocorreria duplicidade e que qualquer diligência poderia atestar tal assertiva.

Alegou que, igualmente, não procedia a argumentação do fisco de que prevalecia "a tese da omissão de saídas de botijões sem emissão de Notas Fiscais", em consonância ao art. 142, do CTN, bem como, independentemente do fato de existirem ou não botijões de terceiros em poder do impugnante, pois nenhuma venda de GLP foi considerada no cômputo das saídas de botijão, que, evidentemente, acompanham o gás vendido. Considerar essas saídas como "movimentações efêmeras" e que não causam "repercussão no quantitativo de botijões" evidenciaria o total desconhecimento, por parte do autuante, das atividades da empresa.

Em relação aos itens 2 e 3, entendeu que o autuante não refutou seus os argumentos, somente se reportando a uma consulta realizada pelo próprio fiscal, à DITRI, que teria confirmado o seu procedimento.

Ratificou sua argumentação quanto ao item 4.

No que diz respeito ao item 5, apresentou toda a argumentação anterior, reafirmou que a Lei nº 7.014/96, hierarquicamente superior ao RICMS/97, no art. 29, elenca, taxativamente, as restrições ao crédito de ICMS, e não contempla as operações em questão. Ademais, tal restrição era contrária ao princípio da não-cumulatividade.

Por fim, tratou da discussão sobre créditos fiscais que possuía e já discutidos, advogando que o preposto fiscal não poderia glosar qualquer crédito sem antes recompor do saldo credor de ICMS da empresa, para verificar, mês a mês, a existência ou não de ICMS a pagar. Nesta situação, disse, não restou comprovado o prejuízo ao Erário.

Protestou, mais uma vez, pela produção de todas as provas admitidas, mormente pela produção de prova pericial e diligência fiscal para que sejam apurados os fatos controversos constantes das peças processuais dos autos.

A Decisão de 1ª Instância rejeitou a preliminar de nulidade alegada pelo impugnante porque o lançamento fiscal foi realizado em 31/03/2003, com ciência do autuado em 22/04/03 e porque o art. 173, I do CTN, incorporado ao RICMS/97 através do seu art. 965, I determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, entendeu a 1ª JF que a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação e que no caso os créditos foram constituídos relativos ao exercício de 1998, ou seja, em relação a fatos geradores que ocorreram entre o período de 01/01/98 a 31/12/98 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2004.

Adentrando no mérito, em relação à primeira infração apontada no Auto de Infração que diz respeito à falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apuradas por levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado - 1998 - de botijões para envasamento de gás liquefeito, observando que a atividade fim do estabelecimento autuado é a venda de gás liquefeito – GLP, entendo que autuante utilizou-se da auditoria dos estoques de mercadorias, dentro das determinações emanadas na legislação tributária estadual, o que iria de encontro à afirmativa do impugnante de que houve uma presunção simplista na identificação das quantidades da mercadoria apuradas. A Decisão recorrida considerou, também, que assiste razão ao preposto fiscal em não considerar como saídas de botijões as vendas do GLP, embora envasados em botijões, consignadas como natureza de operações 5.12 e 6.12, porque ficou

provado que as vendas de GLP, com natureza de operação 5.12 e 6.12, são realizadas com botijões não pertencentes ao autuado e sim com troca de botijões vazios por botijões envasados com GLP, sendo a operação a de venda do GLP e não a do botijão, que embora sirva de embalagem, não pertence ao autuado, ou seja, os botijões não faziam parte da mercadoria vendida, não pertencentes à empresa.

Quanto à discussão sobre as quantidades dos estoques, a ilustre Relatora embora afirmasse que a princípio tinha dúvida se, de fato, a empresa, quando enchia o botijão de GLP, mudava, como afirmado, seu registro de “Botijões P13” para “GLP em botijão P13”. No entanto, analisando o livro Registro de Inventário, constatara que Botijão P13” e o “GLP em botijão P13” são escriturados em medidas diversas, ou seja, o primeiro indica o botijão e o segundo a quantidade de gás liquefeito. Além disso observara que os preços são absolutamente diversas, tendo o “Botijão P13” preço unitário de R\$ 20,38 e “GLP em botijão P13”, preço unitário de R\$ 2,55 (inventário do exercício de 1998), demonstrando, inequivocamente, que os estoques não são de botijões com gás e sim, tão somente de gás.

Observou também a relatora da Decisão acolhida pelo colegiado que se considerasse as duas mercadorias como uma só e em estoque, somente aumentaria as omissões de saídas, conforme demonstrou, observando que o levantamento fiscal elaborado pelo autuante considerou todas as entradas (compras para ativo permanente, compras para revenda, transferências e devoluções de vendas) do período, bem como, todas as saídas (vendas, transferências e empréstimos por Comodato).

Ressaltou que as quantidades dos botijões existentes e dados como empréstimos por comodato foram apuradas pela diferença dos empréstimos realizados e as suas devoluções, no período e entendendo que só no caso de uma contagem física, realizada para elaboração de um levantamento em exercício não findo (exercício em aberto) as quantidades de vasilhames emprestados deveriam, obrigatoriamente, serem consideradas, pois não importa em que local estivesse, fariam parte dos estoques existentes.

Em relação à segunda infração trata do estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, ou seja, o contribuinte adquiriu botijões e equipamentos para o Ativo Permanente e posteriormente realizou empréstimos por Comodato e não estornou os créditos fiscais, tanto os constantes nas Notas Fiscais de aquisição, quanto àqueles pagos a título de diferença de alíquotas, a ilustre Relatora disse não comungar com o entendimento do Parecer nº 4698/02 da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda em resposta a consulta formulada pelo autuante, entendendo que as determinações do art. 97, I, do RICMS/97 não seriam aplicáveis ao caso, pois os botijões, quando circularam sob o manto da não incidência do imposto, continuaram como propriedade do sujeito passivo e quando de suas aquisições não havia certeza de que todos saíam por comodato e, fato que considerou relevante, “... os botijões continuaram a ser utilizados no próprio comércio do impugnante, ou seja, embora não estivessem fisicamente em seu estabelecimento, continuaram a ser utilizados como se assim estivessem.”, considerou a infração insubsistente.

Como terceira infração à legislação tributária, em que a fiscalização acusou o contribuinte de ter deixado de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, tendo sido utilizados os créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição, bem como do ICMS pago a título de diferença de alíquotas, relativos a mercadorias e bens adquiridos empregados na construção de “imóveis por acessão física”, a 1ª. JF acolheu o posicionamento da DITRI quando diz que “... o princípio da não-cumulatividade previsto constitucionalmente e inserto no art. 20 da Lei Complementar nº

87/96 “não pode ser interpretado extensivamente de modo que sua aplicação alcance operações com mercadorias desvinculadas da atividade fim do estabelecimento” (fl. 17). Desta interpretação é que se entende a vedação de créditos fiscais estabelecidos no § 1º do referido artigo e lei, especialmente dos “bens alheios à atividade do estabelecimento”, art. 29, § 2º, da Lei nº 7.014/96 e art. 97, IV, “c”, do RICMS/97.”

Quanto à infração de nº 4, que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, porque o autuado não a contestou, confessando, inclusive, que de fato e equivocadamente, os havia utilizado, embora entendendo que não poderia ser autuado, vez que era possuidor de créditos fiscais, sendo obrigação da fiscalização reconstituir o seu conta corrente fiscal, matéria sobre a qual se posicionou adiante, a ilustre relatora manteve a autuação.

Por fim, em relação à infração 5, que diz respeito a aquisição de mercadorias (selo plástico, cartela de segurança, tinta para botijão, quimistar, corrosivo, tolueno) e prestação de serviços de transporte correlacionados à comercialização de GLP, observou preliminarmente que a arguição do autuado quanto à afronta ao princípio da não-cumulatividade do imposto, consagrado na Constituição Federal/88, a Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para discutir, conforme dispõe o art. 167 do RPAF/99, recordando ao impugnante que o art. 155, XII, b) da Constituição remete à Lei Complementar dispor sobre a substituição tributária e que neste contexto, as disposições dos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 foram recepcionadas pelos arts. 28 e 29, § 4º, II, Lei nº 7.014/96, e arts. 97, I e 356 do RICMS/97 e, portanto, como no regime da substituição tributária encerra-se, com o recolhimento do imposto, a fase de tributação, é vedada a utilização dos créditos fiscais, quer das mercadorias adquiridas ou dos serviços de transporte tomados e a elas relacionados (comercialização do GLP), conforme o disposto no art. 97, I, combinado com os arts. 94, II, 95, II e 356, do RICMS/97 manteve a autuação.

Por fim, quanto a alegação do impugnante de que possui créditos fiscais em valores superiores ao ora glosados, disse preliminarmente que a discussão da utilização de créditos fiscais existentes para desconstituir as infrações apuradas, somente poderia ser considerada para aquelas que dizem respeito a glosa de créditos, uma vez que se poderia caracterizar apenas uma escrituração irregular mas não a utilização efetiva de tais créditos, não influenciando no recolhimento do imposto por não ter ainda repercutido no seu efetivo pagamento, no mesmo período ou nos períodos subsequentes. Mas esta regra não pode ser aplicada a outras infrações, como exemplo, a aqui apurada através de levantamento quantitativo dos estoques, uma vez que não se refere a escrituração irregular do conta corrente fiscal. Em segundo lugar, disse que o contribuinte não era mais possuidor de créditos fiscais, pois o impugnante obteve os Certificados de Créditos de nº 96.176, 96.177 e 96.178, no valor de R\$557.398,83, cujos créditos se referiam ao período de 01/04/1997 (início de suas atividades) a 31/12/99, tendo em janeiro de 2000 debitando-se integralmente de tais créditos fiscais, conforme comprova seu livro Registro de Apuração do ICMS (fl. 250). Assim, não se tratara de mero erro escritural, ficando provado que houve a efetiva utilização de todos os créditos fiscais do período fiscalizado e dos subsequentes até janeiro de 2000.

VOTO (VENCIDO QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO)

Rejeito o pedido de prova pericial e/ou a conversão dos autos em diligência porque os elementos constantes dos autos são mais que suficientes para aferição da validade do lançamento, não importando em prejuízo do amplo direito de defesa da autuada.

Também rejeito a preliminar de mérito suscitada porque o art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia assim dispõe:

“Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e

documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.”

Esta regra foi confirmada no art. 107-A do mesmo diploma legal, acrescentado pela Lei nº 8.534, de 13/12/02, DOE de 14 e 15/12/02, efeitos a partir de 14/12/02, *in verbis*:

“Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Ou seja, os créditos fiscais constituídos somente se encontrariam acobertados pela decadência, se decorrido o prazo de cinco anos, contados do dia 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento. Não tivesse a lei estadual fixado esse prazo, aí sim, o prazo seria aquele proposto como norma geral pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Observo que a regra do art. 28 e do art. 107-A do COTEB está confirmada também pelo Regulamento do imposto, que assim dispõe em seus arts. 88 a 90 e 965:

“Art. 88. O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição das operações ou prestações, na forma prevista neste Regulamento.

Art. 89. O lançamento constitui atividade de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade fazendária.

Art. 90. Após 5 anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.”

(...)

“Art. 965. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Observo, ainda, que a regra do art. 150 do CTN excepciona os casos de dolo, fraude ou simulação, caso em que a regra especial para os impostos por homologação não se aplica. Ou seja, se prevalecer o entendimento de que se aplica regra do § 4º do art. 150 do CTN, caracterizada a intencionalidade.

No mérito, em relação ao item 1 da autuação, observo que a questão dos estoques se deslinda pela simples leitura das cópias do livro Registro de Inventário presentes dos autos, dos quais consta, textualmente, nas linhas destinadas ao registro dos estoques de botijões nos inventários de 31/12/1997 e 31/12/1998 a expressão “Total dos vasilhames” com as respectivas quantidades. Assim, pouco importo se estavam cheios ou vazios, a empresa registrou a quantidade de vasilhames que possuía nas referidas datas. A explicação da autuada em sua impugnação “Para uma melhor compreensão dos fatos”, é esclarecedora em relação à ausência de efeitos sobre seus estoques no envase de botijões trazidos para enchimento pois revela que cada em cada operação o trânsito dos vasilhames até seu estabelecimento é acobertado através de nota fiscal com a Natureza da Operação “Remessa para enchimento” - CFOP 5.99 ou 6.99, documentos que são registrados no seu livro Registro de Entradas, com CFOP 1.99 ou 2.99 (Outras Entradas), conforme o caso e que após o enchimento dos botijões a autuada emite nota fiscal de venda do GLP ao revendedor, registrando-a com o CFOP 5.12 ou 6.12, indicando, na discriminação das mercadorias, “GLP em botijão P13”, bem como a respectiva quantidade. Ou seja, tudo que entra sai, sempre com registro documentado, o que implica em equilíbrio entre as quantidades das entradas e saídas, o que não afeta os estoques finais. Por isso rejeito a impugnação em relação ao item 1 da autuação.

No que concerne ao item 2 do Auto de Infração, falta de estorno de créditos de ICMS apropriados em aquisições de mercadorias posteriormente objeto de comodatos para os seus revendedores, rejeito a impugnação porque o próprio dispositivo regulamentar em que o recorrente busca suporte, somente estão ressalvados os bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo **efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto**. Ora, é o próprio recorrente que admite que os vasilhames são cedidos aos seus clientes revendedores para uso nos estabelecimentos daqueles clientes. A lógica não admite que um vasilhame seja usado simultaneamente pelos dois estabelecimentos, o que significa que são alheios à atividade fim do recorrente, que é a venda por acatado de GLP, servindo no caso à atividade fim dos seus clientes: venda a varejo de GLP.

“Art. 6º O ICMS não incide nas seguintes situações:

XIV - saída ou fornecimento:

a) de bem de uso em decorrência de contrato de comodato (empréstimo), locação ou arrendamento mercantil ("leasing"), bem como o respectivo retorno (art. 563)”;

Ainda que se trate de bens do Ativo Imobilizado do recorrente, o crédito está vedado pelo disposto no inciso XI do mesmo artigo. Por fim, observo que o Conselho de Fazenda não pode deixar de observar os atos normativos complementares das leis previstos nos incisos I e II do art. 100 do CTN, que diz:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;”

Ora, as decisões da Diretora de Tributação, baseadas nos Pareceres da Gerência de Consultas e Orientação, tem eficácia normativa e, portanto, não podem deixar de ser aplicadas. Por isso, rejeito a decisão da 1ª JF quanto a esse item e mantenho a autuação.

Quanto ao item 3 da autuação, rejeito a impugnação porque tanto o inciso I, quanto o inciso III do § 2º do art. 92 e, ainda seu § 3º trazem vedação expressa para o creditamento referente aos bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Rejeito a impugnação ao item 4 da autuação porque reconhecido pelo recorrente que utilizou erroneamente créditos sobre material de uso e consumo. A recomposição da apuração do ICMS de cada período, como pretendido pelo recorrente é absurda, pois a infração não está caracterizada por mero erro escritural e sim, como revela toda a argumentação, a empresa escriturou intencionalmente os créditos para seu aproveitamento, apesar da vedação expressa acima citada.

Rejeito a impugnação ao item 5 porque o art. 356 do RICMS/97 prevê que *“Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária”*. (grifei)

Esta regra está em consonância com o disposto nos arts. 94, II e 95, II do RICMS/97, que trazem a mesma vedação e não está dissonante com o disposto no art. 28 da Lei nº 7.014/96, que só admite a compensação do crédito com o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação. Tendo a operação de aquisição sido tributada, encerrada a fase de tributação da mercadoria, a operação subsequente não mais gera imposto devido, não cabendo pois a compensação.

Rejeito a alegação de que o Estado da Bahia não poderia proceder à simples cobrança dos créditos tributários apurados na autuação porque a empresa possuía saldo credor de ICMS capaz de absorver total ou parcialmente os valores exigidos porque, como já acima explicitiei, a recomposição da apuração do ICMS de cada período, como pretendido pelo recorrente é absurda, pois as infrações não estão caracterizadas por mero erro escritural e sim, como revela toda a argumentação, a empresa escriturou intencionalmente os créditos para seu aproveitamento, apesar das vedações expressas acima citadas.

Por todo o exposto, não pode ser acolhido o Recurso de Ofício nem admitida a realização de prova pericial e/ou conversão dos autos em diligência fiscal, porque a veracidade dos fatos é inquestionável, devendo ser reformada a Decisão de 1ª Instância em relação ao item 3 (infração 2) para ser mantida *in totum* a autuação.

VOTO VENCEDOR (RECURSO DE OFÍCIO)

Com a devida vênia para divergir do entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro relator em seu respeitável voto, no que se refere à infração 2, objeto do Recurso de Ofício, por entender que a Decisão da 1ª Instância está correta, não merecendo, destarte, ser modificada.

A acusação diz respeito a: *“Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. O contribuinte adquiriu botijões e equipamentos para*

o Ativo Permanente e posteriormente realizou empréstimos por comodato e não estornou os créditos fiscais pertinentes, tanto os constantes nas Notas Fiscais de aquisição, quanto àqueles concernentes ao ICMS pago a título de diferença de alíquotas (agosto e dezembro de 1998) – R\$62.164,79”.

Entendeu a 1ª JJE, a unanimidade, que o comodato é uma forma de empréstimo gratuito de coisas não fungíveis, não se constituindo em locação nem arrendamento mercantil e inexistente a transferência da propriedade. Concluíram que o recorrido cede seus botijões, temporariamente, aos seus revendedores, que os utilizam no processo de fornecimento do GLP, sendo, conseqüentemente, utilizados exclusivamente em seu negócio. Consignaram, ainda, que as regras do art. 97, I do RICMS/97 não se aplicam ao caso em lide.

De fato, os botijões adquiridos pelo recorrido integram o seu Ativo Permanente e, em momento algum, existe uma desincorporação ou, ainda, utilização simultânea por dois estabelecimentos. O que ocorre é uma disponibilização aos seus clientes, via revendedor, quando da comercialização do GLP. Portanto, utilizados exclusivamente na atividade-fim do recorrido. Também não vejo como se possa aplicar, ao presente caso, a regra de vedação encartada no inciso XI, art. 6º do RICMS/BA, citada pelo relator, na medida em que não houve transmissão de propriedade, não podendo, ainda, desta maneira, enquadrar-se no art. 100, I do mesmo regulamento, conforme entendeu o ilustre autuante.

Por outro lado, não posso também concordar com o digno relator quanto este afirma, de forma peremptória, que *“as decisões da Diretora de Tributação, baseadas nos Pareceres da Gerência de Consultas e Orientação, tem eficácia normativa e, portanto, não podem deixar de ser aplicadas”*. Ora, as respostas proferidas pela DITRI em orientações ou consultas, refletem o entendimento desse respeitável Órgão, porém, não possuem qualquer efeito vinculante e, também, não se constituem em Atos Normativos. Se assim fosse, não haveria necessidade sequer de julgamento dos autos pelo CONSEF.

Pelo exposto voto pelo Não Provedimento do presente Recurso de Ofício para que seja mantida inalterada a Decisão recorrida quanto à infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210365.0005/03-3, lavrado contra **MINASGÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS COMBUSTÍVEL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$22.453,33**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70%, sobre o valor de R\$15.828,03, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 e 60% sobre o valor de R\$6.625,30, prevista no art. 42, VII, “a” e “b” do citado Diploma Legal, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Voto Vencedor (Recurso de Ofício): Conselheiros - Fauze, Midlej, José Carlos Barros Rodeiro, Tolstoi Seara Nolasco, José Raimundo Ferreira dos Santos e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Voto Vencido (Recurso de Ofício): Conselheiro - César Augusto da Silva Fonseca.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de Novembro de 2003.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

CÉSAR AUGUSTO DA SILVA FONSECA - RELATOR / VOTO VENCIDO (RECURSO DE OFÍCIO)

TOLSTOI SEARA NOLASCO – VOTO VENCEDOR (RECURSO DE OFÍCIO)

MARIA OLIVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS