

**A. I. N°** - 210365.0005/03-3  
**AUTUADO** - MINASGÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS COMBUSTÍVEL LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTONIO CEZAR ANDRADE BARBOSA  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**INTERNET** - 17/09/03

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0358/01-03**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDA DE MERCADORIAS SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. 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 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. Infração não contestada. 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. Não acatada a preliminar de nulidade por decadência do crédito tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/03, exige 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.

Por representante legalmente constituído e tempestivamente (fls. 798/834), o autuado insurgiu-se contra o lançamento, inicialmente descrevendo todas as infrações apuradas. Em seguida, levantou preliminar de mérito, afirmando que os créditos fiscais constituídos já se encontravam acobertados pela decadência, uma 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. Após tal prazo, não mais poderia cobrá-los, considerando que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ao teor do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Dissertando sobre a definição do que seja tributos sujeitos a "lançamento por homologação" e o prazo de tem a fiscalização de homologá-los, afirmou que para as ocorrências entre o mês de fevereiro a março de 1998, já havia sido operada a decadência dos seus créditos. Neste sentido, trouxe lição do jurista Noé Winkler, apresentada no seu livro "Imposto de Renda, Doutrina, Conceito, Decisões e Atos Administrativo, Jurisprudência Conselho de Contribuintes - Poder Judiciário", Ed, Forense, v. II, pag. 330 e decisões do Superior Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

No mérito das irregularidades constatadas, disse que, de igual maneira, o Auto de Infração estava fadado à improcedência.

Em relação ao item 1 da autuação, observou que a fiscalização constatou as saídas de botijões de gás Liquefeito de Petróleo - GLP sem emissão de documentos fiscais. Para sustentar esta presunção, o preposto fiscal elaborou planilha contendo um precário demonstrativo de movimento do estoque de botijões, ou seja, de forma simplista identificou os estoques inicial e final do ano de 1998 e o total de entradas e saídas com nota fiscal. Em tese, disse, a soma do estoque inicial e das entradas subtraídas do estoque final, deve ser equivalente ao total de saídas com nota fiscal, o que levou a fiscalização a encontrar uma diferença de 5.976 botijões. Ocorreu, porém, que este procedimento não considerou dois fatores cruciais, que maculavam a sua eficácia.

Primeiro, somente considerou, no seu cômputo, 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 à seus revendedores. Assim, o estoque final de botijões não era de 7.196 e sim de

#### 8.124 botijões.

Em segundo, 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, discorreu brevemente sobre a forma como se processam as operações realizadas entre a empresa, as distribuidoras e os revendedores de GLP, seus clientes. 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). O documento é registrado no seu livro Registro de Entradas, com CFOP 1.99 ou 2.99 (Outras Entradas), conforme o caso. Após enchimento dos botijões e venda do GLP ao revendedor, emite nota fiscal, a registrando 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.

Prosseguindo, afirmou que qualquer diligência fiscal ou perícia seria capaz de confirmar suas ilações e que restava demonstrada a total fragilidade dos números constantes das planilhas elaboradas pelo autuante.

Quanto ao item 2 do Auto de Infração, estava sendo acusado da 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 utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento. Explanou 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. Nesta situação, somente vende GLP engarrafado à revendedores autorizados, com exceção no que se refere às vendas de GLP a granel à grandes consumidores que possuem, em seus estabelecimentos, tanques capazes de armazenar o produto em grandes quantidades. Dessa forma, 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 prestam 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.

Impugnou, igualmente, o item 3 da autuação. Disse 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. Entendeu 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. Neste sentido fez uma minuciosa interpretação das determinações legais e consulta realizada ao fisco do Estado de São Paulo para demonstrar a legitimidade dos créditos utilizados.

Reconheceu que utilizou erroneamente créditos sobre material de uso e consumo, porém sem a recomposição da apuração do ICMS de cada período, o lançamento não poderia prosperar.

Em relação ao item 5, entendeu que não existe qualquer vedação legal à apropriação de créditos do imposto destacados em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC 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.

Em seguida, afirmou, na hipótese de que seus argumentos não fossem aceitos, ainda assim não poderia o Estado da Bahia proceder à simples cobrança de tais valores, na medida em que a fiscalização estadual esqueceu de verificar se a empresa, no período, 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, inicialmente, quanto a preliminar de mérito trazida pelo impugnante. Disse 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. 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. Além disso, entendeu 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” seria realizar tal contagem em duplicidade, vez que não se pode considerar o valor individualizado do botijão vazio e, ao mesmo tempo, considerar o valor do GLP envasado no mesmo botijão. Além do mais, a sua 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. Ou seja, tratava-se 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. E, observou, o fato de 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, corroboravam e confirmavam o entendimento de que tais movimentações de estoque não causaram qualquer repercussão no quantitativo de botijões em apreço e nos moldes apurados pelo fisco.

Em relação aos itens 2 e 3, disse que não faria qualquer comentário a contrapor os argumentos da defesa. Entretanto, entendeu ser absolutamente necessário que este Colegiado procedesse à leitura da Consulta formulada e Parecer da DITRI, que respaldaram os levantamentos e valores apurados nos referidos itens do Auto de Infração. Ressaltou 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.

Entendeu que o item 4 não carecia de maiores comentários, já que reconhecido pelo sujeito passivo.

Entendeu equivocados os argumentos defensivos no que diz respeito ao item 5 da autuação, conforme determinações do art. 94 e 95, do RICMS/97, que transcreveu. E, não bastando, 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, relacionados no presente Auto de Infração, foram utilizados efetivamente pelo autuado, conforme atestam os Certificados de Créditos emitidos de nº 96.176, 96.177 e 96.178, causando prejuízo inquestionável ao Erário Público, visto que a empresa autuada obteve benefícios financeiros indevidos com as apropriações de tais créditos. Para comprovar o que se afirmou, anexou ao PAF (fls. 790/791), cópias do livro RUDFTO e RAICMS (fls. 246/310), onde tais operações encontravam-se registradas. Ressaltou que a empresa iniciou suas atividades em 01/04/1997, lançando em sua escrituração supostos créditos fiscais no valor total de R\$557.398,83 até 31/12/99 (fl. 249), sendo que, efetivamente, se apropriado em sua totalidade de tais créditos, através dos Certificados de Crédito citados (fls. 250 e 791). Foi apurado, relativamente ao exercício de 1997, 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.

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. Defendeu, novamente, que somente a notificação do lançamento tributário ao sujeito passivo tem 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. Portanto, quando um botijão é engarrafado, o seu registro sai da primeira rubrica e entra na segunda, não sendo verdadeira a alegação de duplicidade constante da informação fiscal e que qualquer diligência poderia atestar tal assertiva.

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" evidenciava o total desconhecimento, por parte do autuante, das suas atividades.

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.

## **VOTO**

Rejeito a preliminar de nulidade alegada pelo impugnante. O lançamento fiscal foi realizado em

31/03/2003, com ciência do autuado em 22/04/03.

O art. 173, I do CTN, incorporado ao RICMS/97 através do seu art. 965, I determina que:

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

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

*II - .....*

Assim, 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. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 1998, ou seja, os fatos geradores 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 das matérias em discussão, a primeira infração apontada no presente Auto de Infração 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.

O defendente alegou, para desconstituir a acusação, de que o autuante não considerou as quantidades de botijões nos seus estoques que envasavam o gás, também em estoque (GLP em Botijões P13), somente considerando o item “Botijões P13” no seu livro de inventário escriturado. Que, quando envasa o gás, troca a quantidade do botijão de um para o outro item. Além do mais, desprezou as vendas efetuadas, cuja natureza fiscal da operação foram “vendas de mercadorias adquiridas e/ou recebidas de terceiros” – 5.12 e 6.12.

O preposto fiscal rebateu os argumentos defensivos, observando que realizar a contagem de “GLP em botijão P13” e de “Botijões P13” seria realizar uma contagem em duplicidade, vez que não se pode considerar a quantidade do botijão vazio e, ao mesmo tempo, o com o gás envasado. Em relação às vendas com a natureza da operação 5.12 e 6.12 e no caso dos botijões, era uma movimentação dos estoques que não influenciava nos valores apurados, já que sem sentido estabelecer qualquer controle sobre entradas e saídas de botijões, onde existe uma simples movimentação física momentânea, dentro do próprio exercício, sem qualquer repercussão na efetiva incorporação ou desincorporação dos botijões. Ressaltou, ainda, que no livro de Registro de Inventário da empresa não existe qualquer menção a estoques de terceiros nas suas dependências, bem como, de estoques da empresa em poder de terceiros. Este argumento foi rebatido pelo impugnante que o considerou irrelevante para deslinde da matéria.

Feitas estas colocações, passo a análise da lide. A atividade fim do estabelecimento autuado é a venda de gás liquefeito – GLP. Para acondicioná-lo utiliza-se de botijões, botijões estes de diversos tamanhos, sendo o ora discutido o que chama de “P13”. Ressalto que a legislação tributária não pode, e assim não faz, criar qualquer obstáculo aos negócios lícitos das pessoas. Entretanto, sob pena de responsabilidade funcional, a fiscalização estadual deve auditar tais operações, visando constituir o crédito tributário pelo lançamento (art. 142 e Parágrafo único, do CTN). O autuante utilizou-se da auditoria dos estoques de mercadorias, dentro das determinações emanadas na legislação tributária estadual, o que vai de encontro à afirmativa do impugnante de que houve uma presunção simplista na identificação das quantidades da mercadoria apuradas.

No mais, me atento aos dois argumentos da impugnação, ou seja, na não consideração das vendas de gás liquefeito e o dito erro nas quantidades dos estoques inicial e final.

Entendo que razão assiste 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, e explico. Estas vendas, atividade fim da empresa, são do gás liquefeito e não de botijões. Este fato está sobejamente comprovado pela própria defesa, ou seja, seu cliente remete botijões vazios para enchimento no seu estabelecimento, acobertados por notas fiscais (natureza da operação, "Remessa para enchimento" - CFOP 5.99 ou 6.99, com isenção do ICMS) que são registradas no seu livro Registro de Entradas, como outras entradas. Após enchimento dos botijões e venda do GLP ao cliente, emite nota fiscal (CFOP 5.12 ou 6.12), indicando, na discriminação das mercadorias, "GLP em botijão P13", bem como a respectiva quantidade. E, textualmente diz: "34. Como se observa, o próprio texto da Cláusula Segunda, do Convênio ICMS nº 88/91, dispensa a emissão de Nota Fiscal no retorno dos vasilhames ao remetente original (veja-se que o referido Convênio tem caráter impositivo)" – fl. 808 do PAF. Pelo exposto, fica provado que as vendas de GLP, com natureza de operação 5.12 e 6.12, são realizadas com botijões não pertencentes ao autuado. Tratam de 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. A discussão da matéria poderia tomar o rumo pretendido pelo impugnante se ficasse comprovado que os botijões faziam parte da mercadoria vendida, portanto da empresa pertencentes e vendidos. Porém, este não é o caso.

Passo, agora, a discussão sobre as quantidades dos estoques. A princípio dúvida tive 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, constatei:

1. "Botijão P13" é escriturado em unidade e o "GLP em botijão P13" em botijão, o que significa medidas diversas, ou seja, o primeiro indica o botijão e o segundo a quantidade de gás liquefeito;
2. os preços são absolutamente diversas, "Botijão P13" tem 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;

Finalmente, se considerasse as duas mercadorias como uma só e em estoque, somente aumentaria as omissões de saídas, conforme demonstro.

LEVANTAMENTO DA FISCALIZAÇÃO (SEM A MERCADORIA "GLP EM BOTIJÃO P13")

EI = 9.000 + ENTRADAS = 56.676 - EF = 7.196 = SAÍDAS REAIS = 58.480

LEVANTAMENTO COM AS DUAS MERCADORIAS

EI = 10.614 + ENTRADAS = 56.676 - EF = 8.124 = SAÍDAS REAIS = 59.166

Como as saídas, com notas fiscais, apuradas foi da ordem de 52.504, a omissão de saída passaria para 6.662 unidades de botijões ao invés de 5.976, como constatou a fiscalização.

No mais, 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). Ressalto 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. Neste particular, tenho uma ressalva a fazer. Como bem advogou o defendente, Comodato é empréstimo e como tal não há transferência de propriedade. Não havendo, qualquer empréstimo realizado é retirado dos estoques

existentes. Entendo 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 devem, obrigatoriamente, serem consideradas, pois não importa em que local estejam, fazem parte dos estoques existentes. Como o levantamento foi realizado através dos livros e documentos fiscais e em exercício já findo (exercício fechado) não há porque considerar suas quantidades, pois inclusas na quantidade dos estoques existentes e consignadas nos registros fiscais e contábeis da empresa. Esta situação somente seria desconstituída se o contribuinte provasse que nos seus estoques escriturados os empréstimos não estavam considerados, vez que neles não existe qualquer menção de quantidades em mãos de terceiros. No entanto, como a realização deste procedimento implica em aumento substancial das omissões de saídas sem nota fiscal, e como, neste momento, não se pode aumentar o valor do imposto cobrado, sugiro à fiscalização que analise o assunto com maior detalhe para verificar se existe condição de se proceder a uma fiscalização complementar.

Mantenho a autuação no valor de R\$15.828,03.

A 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. O autuante realizou a fiscalização baseado no Parecer nº 4698/02 da Diretoria de Tributação desta Secretaria da Fazenda em resposta a consulta formulada pelo mesmo.

Assim se expressou aquela Diretoria: *Quanto aos bens cuja operação de circulação ocorreu mediante contrato de comodato:*

*O RICMS/Ba, através do seu artigo 6º, trata da não incidência do ICMS na saída ou fornecimento de bem de uso em decorrência de contrato de comodato (empréstimo), locação ou arrendamento mercantil ("leasing"), bem como o respectivo retorno.*

*Neste sentido o artigo 97 dispõe:*

*"Art. 97. É vedado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

.....

*I - para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço:*

*a) não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida.*

*Desta forma, como nas operações de circulação de mercadorias, mediante locação e comodato, não incidem ICMS, cabe ressaltar que, quando o bem do ativo imobilizado, for objeto de locação, comodato ou arrendamento a terceiros, o crédito fiscal utilizado referente a este bem deve ser estornado (fls. 19/20).*

No caso em questão, não comungo com o entendimento do Parecer ora transcrito. O comodato é uma forma de empréstimo gratuito de coisas não fungíveis que se perfaz com a entrega do objeto.

Esta é a sua definição inserta no art. 579 do Código Civil. Entendo não ser locação, nem arrendamento mercantil, inexistindo transferência de propriedade, nem havendo qualquer acréscimo em termos de investimento ou especulação ao valor do bem adquirido. Indo adiante, através dele, o comodatário é obrigado a conservar a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato, sob pena de responder por perdas e danos (art. 582 do citado Código). Neste particular, esta determinação é a mesma que nos contratos de locação (art. 570 do Código Civil). Na situação em exame, o autuado cede botijões, temporariamente, aos seus revendedores, que os utilizam no processo de fornecimento de GLP. E, conforme colocado pelo impugnante, as suas operações de comodato é um modo de disponibilizar o GLP ao consumidor final, via revendedor, continuando a serem utilizados, exclusivamente, em seu negócio, ou seja, a venda do GLP e a integrar os seus estoques. Esta informação em qualquer momento foi desconstituída.

No contexto, entendo que as determinações do art. 97, I, do RICMS/97 não são 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. Ao contrário, o sujeito passivo possui em seus estoques botijões que não estão emprestados. E, fato relevante, que entendo ser o ponto crucial da questão, 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.

Observo, ainda, no caso de um bem do ativo que venha a ser objeto de locação ou arrendamento a terceiros, o RICMS/97 prevê o estorno do crédito (art. 100, VI, do RICMS/97), porém esta é uma situação alheia ao caso em apreço.

Pelo exposto, a infração é insubsistente.

Como terceira infração à legislação tributária, 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. Foram 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". Do mesmo modo, o autuante além das disposições legais, baseou-se no Parecer da DITRI anteriormente mencionado.

Os bens foram os seguintes: brita, ferro, piso, etc e material destinado à construção de cerca que protege a área do terreno da construção.

A defesa, de igual maneira, impugnou o lançamento, afirmando que os bens foram adquiridos e destinados ao ativo fixo e que estavam intrinsicamente ligados à sua atividade-fim, vez que empregados na área operacional da empresa. Entendeu 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, fazendo minuciosa interpretação das determinações legais e trazendo aos autos Consulta realizada ao fisco do Estado de São Paulo para demonstrar a legitimidade dos créditos utilizados. Por seu turno, o autuante, quando de sua informação, não teceu maiores comentários a respeito da matéria, ressaltando, no entanto, que este Colegiado procedesse à leitura da sua Consulta formulada e Parecer da DITRI, que respaldaram os levantamentos e valores apurados.

Para o deslinde da matéria, é necessário que se tenha bem claro a definição de "bens alheios à atividade do estabelecimento", o de "acessão física", definidos na norma regulamentar, bem como, a

utilização dos bens cujos créditos foram glosados.

Entendo correto 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.

Por “acessão física” entende-se o imóvel construído pelo ser humano, quer seja por ampliação ou não.

Os bens foram empregados na ampliação da unidade de engarrafamento/acondicionamento do GLP, atividade fim da empresa autuada, fato este informado pelo impugnante e não foi contestado pelo preposto fiscal.

A princípio, como foram empregados para compor o ativo permanente (imóvel) do estabelecimento da empresa autuada e utilizados em sua área de produção, ou seja, para envasamento do gás liquefeito, ensejaria o direito ao crédito fiscal, ao teor do art. 93, V, a), do RICMS/97.

Entretanto, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ao vedar a utilização dos créditos fiscais de “bens alheios à atividade do estabelecimento” - art. 94, IV, c) -, especifica a sua interpretação - § 2º do art. 97, que transcrevo:

*§ 2º. Para efeito da alínea “c” do inciso IV, salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:*

.....

*III – os imóveis por acessão física.*

O presente caso é, especificamente, os materiais empregados na ampliação (construção) da unidade de engarrafamento do GLP. Diante das determinações legais, a ação fiscal está correta e os créditos devem ser glosados ao teor do art. 100, IV, do RICMS/97. Subsiste a autuação no valor de R\$1.527,42.

A infração 4 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O autuado não a contestou, confessando, inclusive, que de fato e equivocadamente, os havia utilizado. Porém entendeu que não poderia ser autuado, vez que era possuidor de créditos fiscais, sendo obrigação da fiscalização reconstituir o seu conta corrente fiscal. Sobre esta matéria, créditos fiscais existentes, me posiciono adiante. Por hora, a discussão é sobre a irregularidade constatada. A presente, inclusive, foi confessada. Mantenho o valor de R\$775,16.

Por fim, a infração 5, 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. A impugnação teve como base de que a 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, insertas no Regulamento, vão de encontro com a própria Lei Estadual, que lhe é hierarquicamente superior, e ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

Antes de adentrar na questão, ora em discussão, esclareço que a arguição do autuado à afronta ao princípio da não-cumulatividade do imposto, consagrado na Constituição Federal/88 não tem esta Junta de Julgamento Fiscal competência para discutir, conforme dispõe o art. 167 do RPAF/99. No mais, recorro ao impugnante que o art. 155, XII, b) da Constituição remete à Lei Complementar dispor sobre a substituição tributária.

Neste contexto, a Lei Complementar nº 87/96 determina em seus arts. 19 e 20 (redação vigente no período da autuação):

*Art. 19 – O imposto é não-cumulativo, compensando-se 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 pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20 – Para compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviço a ela feita:*

*I - .....*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não foram tributadas ou estiveram isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

Estas determinações foram recepcionadas pelos arts. 28 e 29, § 4º, II, Lei nº 7.014/96, e arts 97, I e 356 do RICMS/97. 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.

Mantenho a autuação no valor de R\$4.322,72.

Por fim, me pronuncio quanto a alegação do impugnante de que possui créditos fiscais em valores superiores ao ora glosados. Disse que a fiscalização estadual esqueceu de verificar se a empresa, no período, 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.

Primeiramente ressalto que a discussão da utilização de créditos fiscais existentes para desconstituir as infrações apuradas, somente pode 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 segundor, o contribuinte não era mais possuidor de créditos fiscais. As infrações se referiram ao exercício de 1998. Em 1999, 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. Em janeiro de 2000 debitou-se integralmente de tais créditos fiscais, conforme comprova seu livro Registro de Apuração do ICMS (fl. 250). Assim, não se tratou de mero erro escritural. Ficou provado que houve a efetiva utilização de todos os créditos fiscais do período fiscalizado e dos subseqüentes até janeiro de 2000.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE da autuação no valor de R\$22.453,33.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210365.0005/03-3**, lavrado contra **MINASGÁS DISTRIBUIDA DE GÁS COMBUSTÍVEL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$22.453,33**, atualizado monetariamente, acrescido da multa 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 demais acréscimos legais.

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 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO- JULGADOR