

**PROCESSO** - A. I. Nº 279463.0008/04-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.  
**RECORRIDOS** - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0112-04/05  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 09/03/2006

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0048-11/06

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ATIVO PERMANENTE. **a.1)** APROPRIAÇÃO MENSAL A MAIS. A partir de 01/01/2001 a apropriação dos créditos fiscais sobre bens adquiridos para compor o ativo permanente do estabelecimento comercial passou a ser feita no prazo de 48 meses a razão de 1/48 avos por mês. O lançamento, a crédito, do total do pagamento da diferença de alíquota, no mesmo mês, anula a operação e não tem previsão legal. Decisão reformada. Infração subsistente. **a.2)** PRO RATE DIE. A lei é clara quando expressa que o quociente de um quarenta avos terá proporcionalmente aumento ou diminuído, *pro rate die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês. O autuado apura ICMS mensal pelo regime normal. A regra a ser seguida é a determinada no art. 116 do RICMS/97, ou seja, no último dia do mês deve ser feita a conciliação entre créditos e débitos havidos no mês de referência. A determinação do *pro rate die* somente deve prevalecer se o período de apuração do ICMS for diferente daquele utilizado pelo estabelecimento autuado. Infração não mantida. **b)** SERVIÇOS TOMADOS DE COMUNICAÇÃO. Trata-se de fato-gerador de dezembro de 2000, portanto, anterior à vedação de 01/01/2001 para a apropriação dos créditos dos serviços de comunicação. Decisão reformada. Infração insubsistente. 2. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e escriturado. Comprovado o recolhimento espontâneo, antes da ação fiscal. Decisão reformada. Infração insubsistente. 3. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS SEM CONDIÇÕES DE LEITURA E/OU COM FALTA DE DADOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. De acordo com as normas regulamentares, o contribuinte é obrigado a apresentar ao fisco os arquivos magnéticos em condições de leitura e com todos os registros fiscais dos documentos emitidos quanto às suas operações comerciais. Modificada a Decisão recorrida, quanto a esta infração, em razão da redução da multa. Indeferido o pedido de perícia ou de diligência fiscal. Recursos **PARCIALMENTE PROVIDOS**. Decisão unânime quanto

aos itens 1, 3, 4 e 5. Vencido o voto do relator quanto ao item 2. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0112-04/05, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir a importância de R\$1.824.899,31, em razão das seguintes irregularidades:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no montante de R\$89.467,40, correspondentes às importâncias de diferencial de alíquota escrituradas em outros débitos, anulando os valores devidos;
2. Utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$1.521,73, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, pela falta de aplicação da proporcionalidade *pro rata die* sobre o quociente de 1/48 avos por período de apuração inferior a um mês, conforme determina a lei Complementar nº 102 de 11/7/2000;
3. Recolhimento a menos do ICMS, na quantia de R\$1.360,26, decorrente do desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no Livro de Registro de Apuração do ICMS;
4. Utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$1.242,07, referente a serviço de comunicação não vinculado a prestação seguinte da mesma natureza tributada pelo imposto;
5. Multa, no montante de R\$1.731.307,85, pelo fornecimento de arquivos magnéticos, enviados via internet através do programa Validador/Sintegra, com omissão de operações ou prestações, ou com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$1.733.910,18, após rechaçar as arguições de nulidade e indeferir o pedido de perícia, diante das seguintes considerações:

- 1ª) Quanto à primeira infração, a Decisão é de que somente haveria utilização indevida caso tais valores fossem a mais que os débitos. Ao fazê-lo pelo mesmo valor houve anulação destes lançamentos, como os próprios autuantes constataram, ou seja, o autuado apenas fez um lançamento inócuo para apuração do imposto devido no mês, sendo insubsistente a infração.
- 2ª) Relativa à segunda infração, cuja questão se relaciona com a apropriação indevida de crédito fiscal pela falta de aplicação da proporcionalidade *pro rata die* sobre o quociente de 1/48 avos para períodos de apuração inferiores a um mês, entende a JJF assistir razão ao defendente, pois a regra a ser seguida é a determinada no art. 116, do RICMS/97, ou seja, no último dia do mês deve ser feita a conciliação entre créditos e débitos havidos no mês de referência, não sendo, no caso, importante qual o dia do mês em que o bem adquirido entrou no estabelecimento. Assim, entende ser insubsistente esta infração.
- 3ª) Inerente à terceira infração, decorrente da diferença entre o valor recolhido e o escriturado, aduz que o sujeito passivo anexou aos autos cópia de DAE (fl. 332) quitado para comprovar que antes da ação fiscal já havia recolhido a diferença do tributo ora cobrada.

Contudo, entendem os membros da JJF que tal documento não serve de prova, pois nele consta indicado que ICMS normal recolhido (18/9/2001) foi do mês de julho de 2001, no valor de R\$4.477,25, inexistindo qualquer indicação de que o valor de R\$3.116,99 se referia, de maneira equivocada, a pagamento de imposto de outro estabelecimento da empresa (filial Ilhéus) e que o valor de R\$1.360,26 (valor autuado) se identificava como o valor recolhido a menos pelo

estabelecimento autuado e referente a agosto de 2001, conforme afirmado pelo defendente. Mantém o ICMS exigido.

- 4ª) Referente à quarta infração, ressalta a JJF que a partir de janeiro de 2001 nenhum crédito fiscal, relativo a serviço de comunicação, poderia ser utilizado, mesmo que o serviço tenha sido prestado em dezembro de 2000 (fls. 343 a 346). Assim, mantém a exigência no valor de R\$1.242,04.
- 5ª) No tocante à quinta infração, relativa a multa por descumprimento de obrigação acessória, em razão de o autuado ter transmitido, via Sistema SINTEGRA, os arquivos magnéticos referentes aos exercícios de 2000 a 2003, com omissão de operações ou prestações, ou com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais, conforme relato à fl. 4 dos autos, no qual se constata que as inconsistências encontradas não permitiram o desenvolvimento de qualquer roteiro de auditoria fiscal, restando imprestáveis os arquivos fornecidos.

Destaca ainda a JJF que pela documentação trazida pelo defendente (cópias dos relatórios do SinTEGRA dos arquivos enviados), em toda existem advertências, o que prova que deste o início o contribuinte tinha conhecimento que os arquivos magnéticos enviados não poderiam ser convalidados pelo fisco.

Assim, diante deste quadro, Nega Provimento ao pedido de perícia fiscal requerida, com base no art. 147, II, “b”, do RPAF/99, por entender que as provas produzidas pelo fisco demonstram o cometimento da irregularidade constatada.

Ressalta que a multa correta é a determinada no art. 42, XIII-A, “g” da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 9.159 de 9/7/2004, e não no art. 42, XIII-A, “f”, da referida lei, pois os arquivos magnéticos apresentados, comprovadamente, eram imprestáveis, cujo valor da multa não se altera tendo em vista que o cobrado se restringiu a 1% sobre o valor das saídas realizadas no período de julho de 2000 a dezembro de 2003, conforme demonstrativo de fl. 251 dos autos. Assim, mantém a exigência no valor de R\$1.731.307,85.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 807 a 821 dos autos, diante das seguintes argumentações:

- 1ª) Relativa à terceira infração, defende a extinção do respectivo valor a título de ICMS por denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, eis que realizada a quitação do débito antes mesmo de qualquer procedimento de fiscalização, no valor de R\$4.719,02, o qual compreende o ICMS exigido, relativo ao mês de 08/2001, no valor de R\$1.360,26, e de R\$3.116,99, relativo a pagamento de débito da filial de Ilhéus, conforme documentos à fls. 823 a 850 dos autos.

Por fim, destaca que o equívoco no preenchimento do campo “Referência” (07/2001, em vez de 08/2001) não é suficiente para descon sideração do pagamento realizado. Requer a improcedência da infração.

- 2ª) Quanto à quarta infração, sustenta a impossibilidade do inciso II do art. 93 do RICMS retroagir para restringir direito anterior a sua vigência, pois o crédito fiscal em questão refere-se, de fato, a serviço de comunicação tomado no mês de dezembro de 2000, razão pela qual devido o aproveitamento, isto porque a restrição legal iniciou sua vigência no início do ano de 2001. Ressalta que o momento de emissão das faturas em janeiro de 2001 não pode ser confundido com o instante de constituição do mencionado crédito. Requer a improcedência da infração.
- 3ª) Inerente à quinta infração, reitera o pedido de perícia ou de diligência fiscal, como também o cancelamento da multa por suposto descumprimento de obrigação acessória com a aplicação do art. 158 do RPAF e 915, § 6º do RICMS.

Quanto ao mérito, tece considerações sobre o exíguo prazo para a apresentação dos arquivos magnéticos, os quais foram gerados desde 1999 sempre se utilizando o código NCM como código

do produto, sendo aceitos pela SEFAZ. Assim, requer que seja apenas aplicada para o período posterior a advertência em questão.

Ressalta a existência de diversas inconsistências apontadas pelo SINTEGRA, relacionadas com: “inscrição”, “CNPJ/CPF”, “subsérie”, “número do item” e “situação tributária” (fls. 144 a 199), do que entende se tratar de falhas de pouca ou nenhuma relevância e que poderiam ser sanadas com a auditoria dos documentos fornecidos no curso de procedimento fiscal.

Em seguida relata que disponibilizou relatório de vendas, assim como Livro de Inventário com as devidas retificações, bem como informou a descrição dos produtos e a respectiva utilização.

Registra que protocolou petição (fls. 206/207) esclarecendo as supostas “inconsistências”, bem como apresentando “CD” contendo arquivo dos movimentos de entrada e saída de banco de dados no formato “ACESS”.

Assim, entende que não procede a alegação do autuante de que não cumpriu integralmente as exigências solicitadas nas intimações, relativas às inconsistências relacionadas às fls. 212/246 dos autos, diante da apresentação de cópia do arquivo em formato “ACESS”, encaminhado em 08.10.04, razão do pedido de perícia fiscal, uma vez que a matéria em questão, indubitavelmente, exige exame de caráter técnico e especializado a fim de responder os quesitos trazidos, os quais entendem indispensáveis para análise do mérito.

Também ressalta que o suposto descumprimento da obrigação acessória em comento não decorre de dolo, ou de fraude ou simulação, mas em razão de dificuldades operacionais para implementação, tais como a quantidade de operações, a complexidade do software, a ausência de orientação da SEFAZ e a extensão do período fiscalizado, do que requer o cancelamento da multa, consoante previsto no art. 158 do RPAF. Cita jurisprudência.

Por fim, salienta que a penalidade aplicada viola flagrantemente os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da isonomia, haja vista que impõem quase R\$2.000.000,00, sendo que as dificuldades na implementação do SINTEGRA são públicas.

Em seu Parecer, às fls. 853 a 856 dos autos, a PGE/PROFIS opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, por entender que:

1. O DAE de fl. 332, no valor de R\$4.719,02, a que o contribuinte se refere como fonte de pagamento do imposto exigido na terceira infração, não traz qualquer correlação com o valor devido, que é de R\$1.360,26, como também, por se referir ao mês de 07/2001 ao invés de 08/2001, período que o imposto não foi pago;
2. Quanto à quarta infração, defende que se o crédito em questão foi constituído em dezembro de 2000, uma vez que este foi o período em que se utilizou o respectivo serviço de comunicação, não permitir o creditamento relativo a esse período é violar o princípio da irretroatividade das leis tributárias. Assim opina pela exclusão da quarta infração.
3. Inerente à quinta infração, muito embora concorde que a penalidade aplicada fere o princípio da razoabilidade e que o fisco poderia adotar medidas muito mais eficazes para exigir o cumprimento dessa obrigação acessória, entende que nos termos da legislação aplicável a espécie, é devida o pagamento da multa em apreço, frisando inclusive que foram várias as oportunidades dadas ao contribuinte para a entrega dos dados por meio magnético que não foram devidamente aproveitadas.

#### **VOTO (Vencido à infração 2 – Recurso de Ofício)**

Inicialmente, rejeito o pedido de perícia ou de diligência formulado pelo recorrente, quanto à quinta infração, porque a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, como também por já se encontrarem no processo todos os elementos formadores de minha convicção, de acordo com o artigo 147, inciso I, do RPAF/99, consoante “Histórico da Infração” de fl. 4 dos autos; documentos de fls. 116 a 297 e relatos do próprio sujeito passivo no processo, os quais

comprovam o pleno conhecimento das inconsistências existentes nos arquivos magnéticos e suas dificuldades em saná-las.

Quanto ao mérito, da análise das razões do Recurso Voluntário, as quais se restringem às infrações 3, 4 e 5, observo, quanto à terceira infração, que o recolhimento através dos Documentos de Arrecadação Estadual de fls. 823 e 824, nos valores principais de R\$4.477,25 e R\$529,07, no montante de **R\$5.006,32**, comprovam a satisfação do imposto reclamado na citada infração, nos termos alegados pelo recorrente, ou seja, de que a diferença encontrada em agosto de 2001 fora recolhida, com as devidas correções, no mês seguinte, sendo R\$1.360,26 referente à quitação de débito da filial de Vitória da Conquista e R\$3.116,99 (R\$3.646,06), da filial em Ilhéus.

Devo ressaltar que, apesar do procedimento não ter sido o correto, pois não se deve recolher tributos relativos a dois estabelecimentos distintos num mesmo DAE, como também de haver indicação do mês de referência de “07/2001” ao invés de 08/2001, período em que o imposto não foi pago, os documentos de fls. 823 a 850 dos autos demonstram, matematicamente, que os valores correspondem às quantias recolhidas a menos no período, conforme quadro a seguir:

| Ref.   | Filial de Vitória da Conquista |                |                 | Filial de Ilhéus |                |                 | Total das Diferenças |
|--------|--------------------------------|----------------|-----------------|------------------|----------------|-----------------|----------------------|
|        | ICMS Lançado                   | ICMS Recolhido | Diferença       | ICMS Lançado     | ICMS Recolhido | Diferença       |                      |
| jul/01 | 132.162,76                     | 132.162,76     | -               | 124.544,53       | 124.544,53     | -               | -                    |
| ago/01 | 112.319,29                     | 110.959,03     | <b>1.360,26</b> | 82.654,87        | 79.008,81      | <b>3.646,06</b> | <b>5.006,32</b>      |

Assim, diante de tais considerações, considero insubsistente a terceira infração.

No tocante à quarta infração, comungo com o entendimento da PGE/PROFIS de que o crédito sobre o serviço de comunicação foi constituído em dezembro de 2000, uma vez que este foi o período em que se utilizou o respectivo serviço, conforme documentos às fls. 343 a 346 dos autos, período em que vigia previsão legal para o seu creditamento, o qual só poderia se efetivar em janeiro de 2001, sendo, portanto, inadmissível retroagir a alteração imposta no artigo 93, inciso II, do RICMS, publicada no Diário Oficial em 31/12/2000, com efeitos em 01/01/2001, para restringir direito de crédito anterior a sua vigência. Considero também insubsistente a quarta infração.

Relativo à quinta infração, examinando a Decisão recorrida observo que a penalidade fora aplicada, em razão de o sujeito passivo ter transmitido, via Sistema SINTEGRA, os arquivos magnéticos referente aos exercícios de 2000 a 2003, com omissão de operações ou prestações, ou com inconsistências de dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais, contrariando os artigos 686, 708-A e 708-B do RICMS, conforme fora relatado à fl. 4 dos autos e corroborado pelo próprio contribuinte em suas manifestações, o que demonstra plena consciência do sujeito passivo das pendências, mesmo porque existem advertências nas próprias cópias dos relatórios do SINTEGRA dos arquivos enviados, trazidas aos autos pelo defendente.

Verifico que o contribuinte fora intimado para apresentar os referidos arquivos magnéticos em 07/07/2004, consoante documento à fl 11, sendo-lhe concedidas diversas oportunidades para viabilização do cumprimento da aludida obrigação acessória, conforme descritas pelo autuante (fl. 4) e pelo próprio recorrente (fls. 311 a 314 e 814 a 817), sendo que o contribuinte não logrou êxito para entregar os dados por meio magnético de forma consistente e satisfatória, sendo, em consequência, apenado no termos da lei.

Quanto à alegação do recorrente de que esta penalidade viola flagrantemente os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da isonomia, tenho a declarar que é prevista na legislação ao fato concreto.

Entendo que a multa aplicada, realmente, tem o caráter punitivo, porém, é em razão da essencialidade da apresentação dos arquivos magnéticos, dentro dos padrões preestabelecidos, de forma a se tornar viável a execução dos procedimentos de fiscalização, diante dos grandes números de operações e documentos fiscais a serem analisados. Por outro lado, o contribuinte, por operar com um sistema informatizado, tem suas informações, automaticamente, armazenadas no sistema, quando devidamente apropriado.

Contudo, apesar do caráter da essencialidade do arquivo magnético, verifico que o contribuinte, em inúmeras oportunidades que obteve para regularização e cumprimento de sua obrigação tributária acessória, se esforçou para atender à Fiscalização, inclusive entregando “CD” com os arquivos na linguagem a Access, embora não tenha servido aos propósitos da fiscalização.

Por outro lado, constato também, de acordo com os documentos acostados às fls. 367 a 393, que o recorrente transmitiu mensalmente ao SINTEGRA os arquivos magnéticos, desde o exercício de 1999, sem receber um *feedback* do Fisco, de que seus arquivos possuíam inconsistências e omissões, até a presente ação fiscal, vários anos após.

Assim, diante dos fatos e das provas processuais, considero que restou comprovada a infração, todavia, tendo em vista as atenuantes que vislumbro no presente PAF, sugiro a redução da penalidade aplicada, para R\$173.130,79, correspondente a 10% do valor exigido, por ficar provado que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação e nem implicou falta de recolhimento de tributo, nos termos previstos no § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em seguida, passo a análise do Recurso de Ofício, impetrado pela 4ª JJF e relativo às duas primeiras infrações, as quais foram julgadas insubsistentes.

No tocante à primeira infração, a Junta de Julgamento Fiscal assim se manifestou:

*“A Lei Complementar 102/2000, alterando a LC nº 87/96, restringiu a utilização do crédito fiscal de uma só vez dos bens adquiridos para o ativo imobilizado, como até então realizado, ou seja, a apropriação do crédito fiscal de bens adquiridos para compor o ativo imobilizado passou a ser feita à razão de 1/48 avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento. Estas são as determinações insertas no art. 93, § 17, do RICMS/97”.*

Posteriormente, passa a descrever o procedimento fiscal do contribuinte, conforme a seguir:

*“O autuado, no seu livro de apuração do ICMS, procedeu da seguinte forma: mensalmente utilizou-se de dois procedimentos para apropriação do crédito fiscal em pauta: debitava-se e se creditava do valor total da diferença de alíquota a que tinha direito e se creditava da fração permitida de 1/48 avos dos créditos destacados nos documentos fiscais. Esta situação estar provada nos autos através de cópias do livro Registro de Apuração do ICMS e pela descrição dos fatos no corpo do Auto de Infração e afirmativas dos autuantes quando se manifestaram”.*

Por fim, conclui o seguinte:

*“Os autuantes entenderam que o crédito fiscal na fração de 1/48 avos estava correto, porém o outro lançamento evidenciava o crédito indevido apontado na infração. Não posso concordar com a posição dos autuantes. É verdade que o lançamento de débito e crédito do valor total dos créditos fiscais não deveriam ser escriturados. Porém, somente haveria utilização indevida caso tais valores fossem a mais que os débitos. Ao fazê-lo pelo mesmo valor houve anulação, como os próprios autuantes constataram, destes lançamentos, ou seja, o autuado apenas fez um lançamento inócuo para apuração do imposto devido no mês”.*

Entretanto, diferentemente do órgão julgador de Primeira Instância, entendo que não se trata de lançamento inócuo, mas, sim, de um crédito de anulação do débito relativo ao pagamento do diferencial de alíquota, conforme previsto no art. 5º, I, do RICMS, o qual foi procedido na conta-corrente do ICMS do contribuinte.

A previsão legal ínsita no art. 93, § 11, inciso II, alínea “b”, item “2.1”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, para lançamento do crédito fiscal no RAICMS, relativamente à diferença de alíquotas de bens do ativo imobilizado, é de que dar-se-á parceladamente, na forma prevista no § 17 do citado artigo, ou seja, a partir de 1º/01/2001 (Lei nº 7710) a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês.

Portanto, ao se creditar do valor debitado em razão da diferença de alíquotas, o contribuinte anulou o valor devido tornando inócuo, não o lançamento, mas o pagamento do diferencial de alíquota.

Diante de tais considerações, reformo a Decisão recorrida para restabelecer a exigência relativa à primeira infração, no montante de R\$89.467,40.

Por fim, relativo à segunda infração, também entendo que a Decisão recorrida merece reforma, pois a questão se relaciona com a apropriação indevida de crédito fiscal pela falta de aplicação da proporcionalidade *pro rata die* sobre o quociente de 1/48 avos para períodos inferiores a um mês, prevista no art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 102/2000 e inserida no art. 93, § 17, incisos I e IV, do RICMS/BA, conforme foi acertadamente apurado pelo autuante às fls. 103 a 107 dos autos, em razão à efetiva data de entrada dos bens no estabelecimento autuado.

O inciso I do aludido § 5º do art. 20 da LC nº 102/2000 prevê, para efeito de compensação dos créditos decorrentes de entradas de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, que a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.

Já o inciso IV do referido dispositivo legal determina que o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês.

Tal expediente decorre em razão da excepcionalidade da utilização do crédito fiscal de forma parcelada dos bens destinados ao ativo permanente, o qual é apropriado em 48 parcelas mensais, pois se não se considerar a proporcionalidade, *pro rata die*, da data da entrada do bem no estabelecimento, acarretará em creditamento além do previsto em lei.

Para uma melhor visualização, consideremos uma aquisição, em 15/01/2001, para o ativo fixo com destaque do imposto de R\$480,00.

|                              |            |        |
|------------------------------|------------|--------|
| 15/01/2001 a 31/01/2001      | 1 X 5,00   | 5,00   |
| 01/02/2001 a 31/12/2001      | 11 X 10,00 | 110,00 |
| 01/01/2002 a 31/12/2002      | 12 X 10,00 | 120,00 |
| 01/01/2003 a 31/12/2003      | 12 X 10,00 | 120,00 |
| 01/01/2004 a 31/12/2004      | 12 X 10,00 | 120,00 |
| 01/01/2005 a 15/01/2005      | 1 X 5,00   | 5,00   |
| Total do Crédito apropriado: |            | 480,00 |

Agora imaginemos o que ocorreria se esse mesmo bem fosse alienado em 15/05/2002, se relevando ou não a condição *pro rata die*:

|                         |            |        |                         |            |        |
|-------------------------|------------|--------|-------------------------|------------|--------|
| 15/01/2001 a 31/01/2001 | 1 X 5,00   | 5,00   | 15/01/2001 a 31/01/2001 | 1 X 10,00  | 10,00  |
| 01/02/2001 a 31/12/2001 | 11 X 10,00 | 110,00 | 01/02/2001 a 31/12/2001 | 11 X 10,00 | 110,00 |
| 01/01/2002 a 30/04/2002 | 4 X 10,00  | 40,00  | 01/01/2002 a 30/04/2002 | 4 X 10,00  | 40,00  |
| 01/05/2002 a 15/05/2002 | 1 X 5,00   | 5,00   | 01/05/2002 a 15/05/2002 | 1 X 10,00  | 10,00  |
| 160,00                  |            |        | 170,00                  |            |        |

Da análise dos exemplos acima se observa que no primeiro caso o crédito fiscal é totalmente utilizado, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, dentro da proporcionalidade do decurso do tempo. Já no segundo caso o contribuinte ao não utilizar a condição *pro rata die* se creditará em valor maior, em relação ao tempo que manteve o bem em seu estabelecimento.

Assim, entendo correto o procedimento adotado pelos autuante, o qual está dentro da previsão legal. Logo, também restabeleço a segunda exigência, no valor de R\$1.521,73.

Do exposto, meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para restabelecer o ICMS exigido nas duas primeiras infrações, correspondentes a R\$89.467,40 e R\$1.521,73, respectivamente, e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para tornarem insubsistentes a terceira e quarta infrações, além de reduzir a multa para R\$173.130,79, relativa à quinta infração.

## VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 2 – Recurso de Ofício)

Em que pese o respeitável entendimento do nobre relator, peço vênia para discordar do seu voto quanto ao item 2 deste PAF, pelos fundamentos que a seguir passo a expor.

A controvérsia que permeia a exigência fiscal consubstanciada neste item, resulta da interpretação, quanto à aplicação da norma inserta no art. 29, § 6º, I da Lei nº 7.014/96 e reproduzida no art. 93, § 17 do RICMS/97. O sujeito passivo sustenta que a legislação que rege a matéria lhe assegura o direito ao uso do crédito relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado à proporção de um quarenta e oito avos, sobre o valor integral do ICMS incidente na operação anterior, e assim vem procedendo normalmente. Os fiscais autuantes por seu turno, entendem que o quociente de um quarenta e oito avos terá que ser aplicado *pro rata die*, em função da data de ingresso do bem no seu estabelecimento. Afirmam que a inobservância desse princípio resultou na apropriação indevida de crédito fiscal por vários meses do período fiscalizado.

A controvérsia objeto do item 2 deste PAF é fruto de uma interpretação superficial da norma de regência, posto que focada na literalidade do texto legal, sem a preocupação com a lógica que preside o sistema normativo que enlaça o tributo estadual, notadamente a sua forma de apuração e liquidação.

Com efeito, penso que o deslinde da questão se dará a partir de uma perspectiva de maior amplitude da legislação pertinente aplicada ao caso concreto. A Lei nº 7.014/96 em seu capítulo II disciplina a forma de lançamento, compensação e recolhimento do ICMS. Neste sentido não se pode analisar o regime de apropriação do crédito do imposto sem levar em consideração a sistemática adotada neste capítulo. Os arts. 24 e 25 do referido diploma legal estabelecem o seguinte:

*“Art. 24. O ICMS será apurado por período mensal.*

*Art. 25. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:*

*I – as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período ou períodos anteriores, se for o caso;*

*II- se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pela legislação tributária;*

*III- se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.”*

Ora, da leitura dos dispositivos legais acima descritos, resulta evidenciado que tanto o débito quanto o crédito do imposto é apropriado tendo em vista o período mensal de apuração. Não é por outra razão que o art. 29, § 6º, I da Lei nº 7.014/96 limitou a utilização do crédito relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado *“à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira parcela ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.”*

Isto posto, é incontroverso que o crédito deve ser apropriado no mês em que ocorrer a entrada da mercadoria ou bem no estabelecimento, independentemente da data do seu ingresso, se no primeiro ou no último dia do mês. Isto se aplica tanto aos créditos decorrentes do ingresso de mercadorias ou insumos como a parcela de um quarenta e oito avos, relativa à aquisição de bens para o ativo imobilizado.

Laboraram em equívoco os fiscais autuantes ao aplicarem a proporcionalidade *pro rata die* para os créditos relativos ao ingresso de bens do ativo imobilizado em função da data de seu ingresso no estabelecimento do recorrente. A regra inserta no art. 29, § 6º, IV da lei nº 7.014/96, a meu ver, aplica-se, apenas, na eventualidade da mudança do período de apuração do ICMS. Nesta hipótese, se o período que hoje é mensal, aumentar ou diminuir, deve-se aumentar ou diminuir o quociente

de um quarenta e oito avos, *pro rata die*, de forma que, ao final de quatro anos contados da data da aquisição do bem, se possa apropriar integralmente o crédito correspondente.

Por essa razão, não comungo com o raciocínio do ilustre relator quando afirma em seu exemplo hipotético que a não aplicação da proporcionalidade *pro rata die* para o bem adquirido em 15/01/2001, proporcionaria um ganho indevido para o contribuinte. Tal raciocínio não leva em consideração que o limite estabelecido na norma legal para apropriação desse crédito é de quarenta e oito parcelas. Neste caso, o bem adquirido em janeiro de 2001 sendo a primeira parcela apropriada nesse mês, como determina a lei, haveria de ter concluído o ciclo de quarenta e oito parcelas no mês de dezembro de 2004. Qualquer parcela creditada além desse limite, aí sim, se configuraria apropriação indevida, e como tal, deveria ser glosada.

Pelo exposto, entendo acertada a Decisão *a quo*, motivo pelo qual NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício no que se refere ao item 2 deste PAF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime em relação à infração 2, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício e, por unanimidade, quanto às infrações 1, 3, 4 e 5, a Recurso Voluntário apresentados, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279463.0008/04-7, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no total valor de **R\$89.467,40**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$173.130,79**, prevista no art. 42, IX, da referida lei, a qual foi reduzida com fulcro no § 7º do mesmo artigo e lei citados, com os devidos acréscimos moratórios.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 2 – Recurso de Ofício): Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Denise Mara Andrade Barbosa, Oswaldo Ignácio Amador e.

VOTO (Vencido quanto à infração 2 – Recurso de Ofício): Conselheiro Fernando Antonio Brito Araújo, Eduardo Nelson de Almeida Santos e Marcos Rogério Lyrio Pimenta.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 2 – Recurso de Ofício)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR/VOTO (Vencido quanto à infração 2 – Recurso de Ofício)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS