

**PROCESSO** - A. I. Nº 271330.0002/05-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e METANOR S/A-METANOL DO NORDESTE  
**RECORRIDOS** - METANOR S/A-METANOL DO NORDESTE e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0179-03 06  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 21/05/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0162-12/07

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** MERCADORIA NÃO ENTRADA NO ESTABELECIMENTO. A operação de devolução deve ser acompanhada da mercadoria. Correto o entendimento. Infração não elidida. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo ao material de consumo. Restou comprovado que se trata de aquisição de bens destinados à manutenção do ativo imobilizado. Infração caracterizada. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Nas operações interestaduais a alíquota aplicável é de 12%. Restou caracterizado que se trata de operações de saídas definitiva do estabelecimento e não de operações de devolução, o que ensejaria a aplicação da mesma alíquota que onerou a operação anterior. Infração não elidida. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. CONTRATAÇÃO DE TRANSPORTADOR NÃO INSCRITO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Correta a Decisão que tem como fundamento a interpretação de que a lei atribui ao contratante de serviço de transporte prestado por autônomo a condição de sujeito passivo por substituição, sendo o contratante inscrito na condição de contribuinte normal. Infração parcialmente caracterizada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Decide de forma correta a JJF quando entende que a diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Diligência fiscal por estranho ao feito refez os cálculos e reduziu o débito. Pedido de nulidade não acatado, por falta de embasamento legal. Indeferido o pedido para realização de perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário apresentados contra a Decisão, nos termos do art. 169,

I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00. Por seu turno o contribuinte inconformado com a Decisão naquilo que lhe foi desfavorável interpõe um Recurso Voluntário. Passamos então a relatá-los:

O lançamento de ofício exige ICMS acrescido das multas de 60%, 70% e 150%, em decorrência de nove infrações, porém os presentes Recursos dizem respeito apenas às seguintes irregularidades:

1. utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. Consta, no campo da descrição dos fatos, que foi apropriado indevidamente crédito fiscal de ICMS sobre nota fiscal de devolução de preço, sem a circulação de mercadoria, com valor de R\$1.014,27;
2. recolheu a menor o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por erro na aplicação na alíquota de saídas interestaduais de bens fungíveis, com valor de R\$11.257,96;
3. utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, indevidamente classificados como ativo, com valor de R\$10.737,24;
4. deixou de recolher ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, regularmente escriturada. Consta, na descrição dos fatos que se refere à substituição tributária nos serviços de frete tomados em operações interestaduais, na forma dos art. 380 e 382 do RICMS/BA, com valor de R\$82.433,40;
5. falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, com valor de R\$119.181,37.

Antes de realizar o julgamento a JJF, decidiu converter o processo em diligência a ASTEC/CONSEF (fl. 332) que resultou no Parecer ASTEC nº 17/05 (fl. 336 a 338), no qual o diligente informou que em relação à infração 8, as notas fiscais e CTRC não indicam quem é o tomador do serviço, apesar da declaração da empresa Mercotrans (fl. 379) de que as operações praticadas terem sido pela modalidade FOB e o imposto de sua responsabilidade. Diz que os únicos CTCRs relacionados pelo autuante, que tiveram o ICMS pago, estão indicados no demonstrativo acostado à fl. 340. Constatou, conforme demonstrativo, que há diferenças entre o valor do imposto devido e o recolhido, tendo sido deduzidos os valores efetivamente pagos pela empresa totalizando R\$1.051,71 no mês 11/02 e R\$4.468,52 no mês 12/02. (fl. 359). No tocante à infração 9, esclarece que em relação às mercadorias emprestadas a terceiros (álcool metílico), as devoluções foram comprovadas por meio das notas fiscais, cujas cópias foram juntadas às fls. 260 a 302 e respectivas cópias dos livros onde foram lançadas, totalizando 1.099,938 toneladas, que corresponde ao somatório de 996,10 toneladas relativas às notas fiscais emitidas pela empresa Sinteko Produtos Químicos S/A e mais 103,838 toneladas constantes das notas fiscais emitidas pela empresa Copene (Braskem). Diz que constatou o retorno destas devoluções no exercício seguinte, sendo 996,10 toneladas pela Notas Fiscais nºs 3605 e 3666 (abril/03) e 103,838 toneladas (outubro/03) pela Nota Fiscal nº 209674 (fl. 345), totalizando retorno de 1.099,938 toneladas do produto álcool metílico. Conclui dizendo que: as mercadorias saídas do estabelecimento autuado no exercício de 2002 só retornaram em 2003, tendo o autuante computado a saída e considerado também no estoque final de 2002, as quantidades emprestadas, refez a planilha elaborada por ele, excluiu as saídas por empréstimos, o que resultou em omissão de saídas de 5,77 toneladas. Ressaltou que não foram consideradas as saídas destinadas à amostra grátis; ajuste de inventários e diferenças de remessa e retorno, tendo em vista que não foram apresentadas as provas requisitadas.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado para tomar conhecimento do resultado da diligência (fl. 501) que, manifestou-se (fls. 516 a 525) dizendo que em relação à infração 8, o diligente no seu Parecer relacionou à fl. 340 os CTCRs efetivamente pagos e nos demais casos, concluiu que os destinatários seriam os tomadores dos serviços. Entretanto, alega, que o levantamento fiscal foi feito com base nos arquivos magnéticos gerados a partir do programa Sintegra apresentado pela empresa, e não foi feita a análise dos CTCRs, que a seu ver, *“são os únicos documentos idôneos para consecução do verdadeiro valor dos serviços de fretes pagos, e, por conseguinte, do ICMS devido”*. Pondera que, os arquivos magnéticos compilam informações, nos quais as operações de saídas do produto contemplavam não só o valor do produto, mas o frete e outras despesas acessórias, não significando que *“este foi o valor do frete efetivamente pago às transportadoras e objeto do ICMS perseguido pela fiscalização”*. Diz que para saber o valor efetivo do frete pago às transportadoras, teria que ver os CTCRs, o que não foi feito pela fiscalização. Conclui que o lançamento da infração 8, foi feito com base em mera presunção e pede que seja declarada nula esta infração. Em relação à infração 9, diz que parte da questão foi superada com o Parecer da ASTEC, que constatou a veracidade das alegações quanto às saídas por empréstimos, mas que não foi considerada a exclusão do levantamento de 5,77 toneladas, que demonstrou não existir na defesa inicial. Reiterou os motivos apresentados na sua impugnação inicial, relativo a saídas a título de amostra grátis; ajuste de inventário; diferença no armazenamento (Tequimar) e diferença gerada com a utilização do programa SAFA, decorrente de utilização de casas decimais. Disse que se acolhidas, apesar da diferença ínfima, não restará qualquer omissão de saída e conseqüentemente, nenhum imposto devido. Transcreve parte do Acórdão CJF 290-11/04, cuja Decisão foi favorável a defendente, relativo à infração similar a que ora se discute nesta autuação. Conclui, pedindo que seja ***declarada nula a infração 8, totalmente improcedente a infração 9***, bem como, seja julgado totalmente improcedente no final.

Instado a manifestar-se sobre o pronunciamento do impugnante, o autuante às fls. 534 a 537, comentou a ação fiscal, o pedido de diligência e disse que a JJF ao deferir a diligência, autorizou apenas a verificação dos quesitos formulados pelo autuado, o que no seu entendimento fere o princípio constitucional do contraditório. Ressalta que é de suma importância dar resposta às questões formuladas pelo autuante. No tocante à infração 8, concorda com o Parecer do diligente. Em relação à infração 9, diz que o diligente excluiu do levantamento quantitativo, as quantidades saídas por empréstimo, e que este procedimento contraria o entendimento exarado no processo de consulta de nº 254253/2002-7, pela DITRI. Transcreve os art. 586 e 587 do Código Civil, afirmando que sendo a mercadoria emprestada em caráter de saída definitiva (metanol), por se tratar de um bem fungível, cujo retorno se dá com outra mercadoria do mesmo gênero, quantidade e qualidade, nos termos dos citados dispositivos legais, não cabendo considerar operação correspondente de devolução e sim outra operação autônoma em relação à saída anterior. Manifesta seu ressentimento pelo não atendimento, por parte da Junta de Julgamento Fiscal em não deferir a verificação da quesitação formulada por ele, o que se feita, no seu entendimento comprovaria que não houve empréstimo, e sim contrato de mútuo. Salienta que ainda há tempo de verificar este fato em diligência complementar. Ratifica a ação fiscal em relação a este item da autuação. Conclui dizendo que a ausência de resposta aos seus quesitos, impede uma real formação de juízo acerca das saídas de metanol a título de empréstimo e pede que a atuação seja julgada procedente, com as correções trazidas pela ASTEC em relação à infração 8.

O Sr. relator da JJF inicialmente, indefere o pedido formulado pelo defendente para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, (art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99) em vista das provas produzidas nos autos, inclusive com a realização de diligência fiscal efetuada por estranho ao feito. Rejeitou também a preliminar de nulidade suscitada, entendendo que no momento em que o autuado manifestou-se acerca do resultado da diligência tendo em vista que, a infração apontada está suportada nos demonstrativos elaborados pelo autuante e juntados às fls. 19 a 25, com base na escrituração fiscal do contribuinte, tendo inclusive comprovado o pagamento de parte do valor exigido, conforme documento juntado à fl. 340. Acrescenta ainda que o autuado entendeu do que estava sendo acusado, tanto que apresentou documentos fiscais

ao diligente, para provar a regularidade de parte das operações praticadas e objeto da autuação, o que comprova não ter sido feita por mera presunção.

No mérito, diz tratar-se de diversas infrações: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por diversas razões (infrações 1, 2, 4 e 6); recolhimento a menos do imposto em razão de erro na aplicação da alíquota cabível; da falta de recolhimento do imposto da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (consumo); da falta de recolhimento (infração 8) e do recolhimento a menos do imposto nas prestações de serviços de transportes rodoviário (infração 7) e da omissão de saída de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.

O autuado, na defesa apresentada reconheceu o cometimento das infrações de nº 1, 4, 5 e 7 e parte da infração 6, e providenciou o seu pagamento, conforme demonstrativo de débito e cópia do DAE acostados às fl. 189 e 190. Assim sendo, ficam mantidos os valores originais da exigência fiscal relativo às infrações 1, 4, 5 e 7, haja vista que não há nenhuma controvérsia.

Quanto à infração 02, a acusação indicada no Auto de Infração é de ter utilizado “*indevidamente crédito fiscal de ICMS, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento*”. Na defesa apresentada, o autuado alegou que tendo efetuado vendas por meio de diversas notas fiscais a empresa Merck S/A, resultando em base de cálculo a maior, sendo emitida pela citada empresa a Nota Fiscal de nº 3721 (fl. 212), para ajustar ao valor real da operação. Alegou que este procedimento é similar a de vendas em consignação prevista no art. 409 do RICMS/BA e que é correto fazer uso do crédito da operação. O autuante por sua vez, contestou dizendo que é indevida a utilização do crédito fiscal do ICMS, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento, e que o procedimento adotado pelo autuado, consistia num desconto incondicional de operação praticada anteriormente, o que é incorreto.

Da análise dos documentos juntados ao processo, verifico que a Nota Fiscal de nº 3721, cuja cópia foi acostada à fl. 212 do processo, indica:

- a) como natureza da operação a “Devolução com. p/industrializa”, com Código Fiscal de Operação (CFOP) 6.31 e no campo de informações complementares, faz referências a diversas notas fiscais, as quais o impugnante se reportou na defesa apresentada;
- b) embora o documento fiscal indique que se trata de devolução de mercadorias, inclusive que o frete era por conta do destinatário, não foi visado em qualquer posto fiscal no percurso entre São Luís – MA e o Estado da Bahia;
- c) não há nenhuma referência no aludido documento fiscal, de que se trata de “*reajuste de preço*”.

Portanto, não acato a alegação defensiva de que se trata de operação de reajuste de preço, tendo em vista que o documento fiscal indica operação de devolução de mercadoria e não foi comprovada a efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento autuado, portanto, é indevida a utilização do crédito fiscal correspondente. Ressalto que é assegurado a utilização de crédito fiscal, decorrente de reajuste de preços, nos termos do art. 201, II e § 1º do RICMS/BA ou de operações em consignação, mas os documentos trazidos aos autos não comprovam a ocorrência destas operações. Dessa forma, fica mantido o valor do ICMS exigido de R\$1.014,27, relativo à infração 2.

Em relação à infração 03, o autuado alegou que recebeu mercadorias a título de empréstimos (catalisadores e metanol) e que ao devolver tais mercadorias, aplicou a mesma alíquota da operação anterior (7%), e que estava correto o seu procedimento nos termos do art. 651, § único do RICMS/BA. Constatado que as cópias dos documentos fiscais juntados às fls. 214 e 216 tratam de “outras saídas” e empréstimos respectivamente dos produtos catalisador de óxido de zinco e metanol. Conforme ressaltado pelo autuante, se tratam de bens fungíveis, que ao serem entregues ao destinatário, faz o uso que lhe aprouver (consumo, revenda, industrialização, etc.) e quando há devolução, não se trata do mesmo produto, e sim de um outro produto com a mesma qualidade e gênero. Portanto, a operação praticada não é equiparada a uma devolução (venda/compra), haja

vista que estas operações se caracterizam pelo desfazimento de uma operação anterior, em que o bem ou mercadoria é de imediato devolvido por parte do comprador ou do vendedor. Ressalto que não há previsão na legislação tributária estadual, de operações de empréstimos de mercadorias, logo, esta operação, bem como o seu retorno, se equiparam a saídas definitivas do estabelecimento, operação tributável segundo a natureza da mercadoria, nos termos do art. 1º, I da Lei 7.014/96. Concluo que, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante (fl. 13) e cópias das Notas Fiscais de nºs 2.702 e 2751, juntadas pelo impugnante às fls. 215 e 217, se tratam de operações de saída de mercadorias do estabelecimento autuado e destinadas a outros Estados, cuja alíquota da operação é a de 12% e está correta a exigência fiscal, devendo ser mantido o débito de R\$11.257,96.

No que tange à infração 06, uso indevido de crédito fiscal de bens do ativo imobilizado, o autuado reconhece parte da infração, tendo em vista que verificou que alguns bens do ativo imobilizado não geram direito ao crédito. Diz que o problema reside na dificuldade de identificação dos bens adquiridos (destinados ao imobilizado, investimentos e diferido), que foram usados na ampliação da manutenção de linhas (tubos, luvas, válvulas, dentre outros) e localizados em outras empresas do Polo Petroquímico. O autuado reconheceu como devido o valor de R\$5.073,81, relativo à apropriação de créditos de material de uso consumo, conforme demonstrativo acostado na defesa à fl. 189, do montante exigido de R\$10.737,24.

Relativamente à parte contestada, verifico que conforme demonstrativo elaborado pelo autuante (fl. 16) e o apresentado na defesa à fl. 219, trata-se de aquisição de tubos e acessórios (curva, joelho, luvas, etc), destinados à manutenção de linhas de proteção de incêndio do estabelecimento autuado. Pela descrição dos bens acima relacionados, constato que em se tratando de estabelecimento industrial, constituem peças de reposição que se caracterizam como material de uso empregados em imóveis por acessão física ou reposição dos mesmos, que não geram direito ao crédito (art. 93, V, “b” e 97, § 2º, III), consoante as regras disposta no art. 29, § 1º da Lei nº 7.014/96. O crédito fiscal relativo a bens de uso/consumo, de acordo com mencionado dispositivo legal, só é admissível a partir de 1º de janeiro de 2007. Este é o entendimento que prevalece nas decisões proferidas neste Conselho. Dessa forma, deve ser mantida integralmente a infração 6.

No tocante à infração 08, em que foi exigido o ICMS substituto relativo à contratação de serviço de transporte, na defesa inicial o autuado alegou que:

- a) relativo a compras, o tomador do serviço que era o remetente, já que as operações foram a preço CIF, e o imposto devido pela empresa PVP, localizada no Estado do Piauí;
- b) referente às remessas de álcool metílico (para Copenor/Sorocaba-SP), alegou que não tendo destacado o ICMS substituto do frete nas notas fiscais, constou na nota fiscal que o frete era por conta do emitente.

O autuante contestou dizendo que o autuado utilizou serviço de transporte de transportadores localizados nos Estados de São Paulo e Piauí, e que não comprovou o recolhimento do ICMS creditado, conforme documentos juntados às fls. 124 a 129. Juntou ao PAF a título de amostragem, algumas notas fiscais para provar que o autuado foi o tomador do serviço (fl. 107 e seguintes).

Para dirimir a questão, esta Junta determinou a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, tendo o diligente no seu Parecer (fl. 332), informado que intimou o autuado para apresentar os CTRCs, tendo feito as seguintes constatações:

- 1) que as notas fiscais e CTRC não indicam quem é o tomador do serviço;
- 2) que dos CTRCs relacionados pelo autuante, parte deles tiveram o ICMS pago, conforme demonstrativo acostado à fl. 340. Elaborou novo demonstrativo (fl. 359), deduzindo os valores efetivamente pagos pela empresa totalizando R\$1.051,71 no mês 11/02 e R\$4.468,52 no mês 12/02.

O autuado, ao tomar conhecimento do resultado da diligência, alegou que o levantamento fiscal foi feito com base nos arquivos magnéticos gerados a partir do Sintegra e não com base nos

CTRCs, que entende ser os únicos documentos idôneos para apurar o valor dos serviços de fretes pagos. Pelo exposto, tendo sido exigido o ICMS substituto relativo operações de contratação de serviços de transportes de empresas localizadas em outros Estados e, a legislação tributária estadual prevê que o imposto é devido ao contratante do serviço (art. 380 e 382 do RICMS/97). Concluo que, tendo o levantamento fiscal sido feito com base em dados da escrituração do impugnante, caberia a ele apresentar os documentos que deram suporte à escrituração para provar que o ICMS destas operações foram pagos ao Tesouro Estadual. O defendente teve duas oportunidades para fazer prova de suas alegações, a primeira com a defesa apresentada e a segunda no momento da realização da diligência em que comprovou o pagamento de parte do imposto devido das operações em questão. Portanto, não acolho a alegação defensiva de que só a análise dos CTCRs comprovaria o imposto devido das operações, tendo em vista que diante da acusação, caberia a ele apresentar as provas que estava na sua posse (CTRCs e nota fiscal), para elidir a acusação. Dessa forma, acato o demonstrativo juntado pelo diligente à fl. 339, e julgo parcialmente procedente a infração 8, no valor devido de R\$76.913,17.

Em relação à infração 09, o autuado alegou inexistir a omissão de entrada de 1.094,169 ton apontada na autuação, pelos seguintes motivos:

- a) que o autuante não considerou as quantidades relativas aos empréstimos às empresas Sinteko e Brasken (Copene), tendo que acrescido as quantidades correspondente de 1.099,938 ton, conforme anotado no Livro de Registro de Inventário em 31 de dezembro de 2002;
- b) que a diferença de 5,769 ton decorre de: quebra de produto emprestado a Copene (remetido 1.000.000 ton e retornado 998,150 ton); diferenças de decimais entre o levantamento da empresa e o da fiscalização; saídas de amostra grátis; ajuste de inventário da quebra normal de produção.

O autuante contestou, dizendo que *“os valores do estoque final de produto acabado” (fl. 226) não correspondem aos registrados no livro de Registro de Inventário (fl. 98), “já que o estoque em poder de terceiros desapareceu na planilha do contribuinte”*.

Rebateu também, às alegações em relação à diferença apontada na defesa de 5,769 ton.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, determinou a realização de outra diligência a ASTEC, tendo o diligente no seu Parecer (fl. 332), esclarecido que em relação às mercadorias emprestadas a terceiros (álcool metílico), foi comprovado as devoluções por meio das notas fiscais, cujas cópias foram juntadas às fls. 260 a 302 e respectivas cópias dos livros onde foram lançadas, totalizando 1.099,938 toneladas, que corresponde ao somatório de 996,10 toneladas relativas às notas fiscais emitidas pela empresa Sinteko Produtos Químicos S/A e mais 103,838 toneladas constante das notas fiscais emitidas pela empresa Copene. Diz que constatou o retorno destas devoluções no exercício seguinte, sendo 996,10 toneladas pela Notas Fiscais nºs 3605 e 3666 (abril/03) e 103,838 toneladas (outubro/03) pela nota fiscal 209674 (fl. 345), totalizando retorno de 1.099,938 toneladas do produto álcool metílico. Em relação à diferença de 5,77 toneladas, informou que intimou o autuado para comprovar suas alegações e não tendo sido comprovadas, elaborou um demonstrativo juntado à fl. 339, considerando estas diferenças. O autuante, ao tomar conhecimento do resultado da diligência, discordou do resultado apresentado pelo diligente, sob o argumento de que em se tratando de bens fungíveis, as saídas a título de empréstimos ocorreram no exercício de 2002, em caráter definitivo e que no seu entendimento não podia ser considerada a quantidade correspondente no estoque final do estabelecimento autuado. Quanto à alegação do autuante de que as saídas de bens fungíveis devem ser consideradas saídas definitivas do estabelecimento, concordo com o posicionamento do autuante e da DITRI, haja vista, que conforme argumentado, na devolução das mercadorias emprestadas, não retornam as mesmas mercadorias e sim outra mercadoria com o mesmo gênero e qualidade. Entretanto, da análise dos documentos juntados ao processo, constato que o autuante computou no demonstrativo à fl. 26, estoque final de 3.700,874 toneladas do produto metanol, enquanto a cópia do livro de Registro de Inventário juntado à fl. 98, indica quantidade de 2.600,936 toneladas do produto e 1.099,938 toneladas de “Metanol com Terceiros”, que perfaz a quantidade computada de

3.700,874 toneladas. Observo que, o autuante ao computar no levantamento quantitativo as saídas das quantidades remetidas a título de empréstimo, a exemplo da Nota Fiscal de nº 3.027 (fl. 54 e 260), também considerou a quantidade total dos empréstimos consignados no livro de Registro de Inventário. Entendo que, considerando que as saídas a título de empréstimos ocorreram em caráter definitivo, deveria considerar estas saídas e não considerar que as mesmas mercadorias permaneceram no estoque (em poder de terceiros) ou considerar a mercadoria em estoque e não considerar a saída a título de empréstimo. Levando em conta que se trata de bens fungíveis, e que as saídas ocorreram em caráter definitivo, conforme linha de raciocínio acima exposta, considero que as saídas das 1.099,938 toneladas ocorrem em caráter definitivo. Já a mesma quantidade anotada no livro de Registro de Inventário à fl. 98 (Metanol em poder de terceiros), não pode ser considerada como estoque existente na empresa, conforme computado no demonstrativo do autuante à fl. 26. O valor correspondente a esta quantidade, constitui de fato um direito e não um bem que está em posse de terceiros.

Ressalto que, as cópias das notas fiscais juntadas ao processo, comprovam que as operações de saídas a título de empréstimos, foram tributadas, não causando prejuízo ao Erário público. Portanto, deve ser excluída da autuação a quantidade de 1.099,938, conforme demonstrativo acostado pelo diligente à fl. 339, o que resultou em omissão de saída de 5,77 toneladas.

Salientou ainda, que não foram consideradas pelo autuante, as saídas destinadas à amostra grátis; ajuste de inventários e diferenças de remessa e retorno, tendo em vista que não foram apresentadas as provas requisitadas.

Quanto à alegação defensiva de que a diferença de 1,85 toneladas é resultado do envio de 1.000 toneladas para a Copene, com retorno de 998,15 ton, não pode ser acatada, tendo em vista que esta diferença repercute no controle físico dos estoques e não pode ser considerado como perda.

Também não pode ser considerada a alegação defensiva de que 130 Kg deram saída do estabelecimento a título de amostra grátis, haja vista que não ficaram comprovadas estas operações. Saliento que as saídas de amostras grátis são isentas de tributação, e se comprovada, deveria ter sido computada nas saídas do estabelecimento.

Quanto à alegação de que foi apurada uma diferença de 69 Kg, em decorrência do arredondamento dos decimais pela aplicação do programa SAFA, foi admitida pelo autuante, e mesmo que seja pouco relevante, causou prejuízo ao contribuinte, e deve ser acolhida.

Diante do exposto, tomo como base o demonstrativo apresentado pelo diligente à fl. 339, e faço a exclusão da omissão de saída de 5,77 toneladas a mencionada diferença relativa a arredondamento de 0,069 tonelada, o que resulta em omissão de saída 5,08 ton que aplicado o preço médio de R\$640,73 resulta em base de cálculo de R\$3.254,91 e ICMS devido de R\$553,33.

Face ao exposto, vota pela Procedência Parcial do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo, devendo ser homologado os valores já recolhidos:

Tempestivamente o contribuinte ingressa com o presente Recurso Voluntário onde retoma a discussão sobre os itens 02, 03, 06 e 08 e comunica o recolhimento dos valores exigidos nos itens 01, 04, 05 e 07. Quanto a Infração 02 - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrada a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. Consta, no campo da descrição dos fatos, que foi apropriado indevidamente crédito fiscal de ICMS sobre nota fiscal de devolução de preço, sem a circulação de mercadoria, com valor de R\$1.014,27* - O autuado alegou que tendo efetuado vendas a empresa Merck e com ela pactuado a concessão de um desconto, lhe enviou uma NF no valor originário sem o desconto. Em seguida, para corrigir o erro, lhe enviou uma NF de devolução de preço no valor de R\$8.452,29. Como resultado deste novo ajuste a Merck passou a lhe dever R\$1.014,27 e efetuou esta devolução através da Nota Fiscal de nº 3721 (fl. 212), para ajustar ao valor real da operação. Cita e transcreve o Acórdão CJE Nº 0357/01 da 1ª Câmara do CONSEF que faz menção ao fato do contribuinte não haver anexado a nota de devolução simbólica de certo produto. No que diz respeito a infração 03 - *Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias*

*regularmente escrituradas, por erro na aplicação na alíquota de saídas interestaduais de bens fungíveis, com valor de R\$11.257,96. O recorrente diz tratar-se da devolução de metanol e catalisadores emprestados à recorrente pela empresa PROSINT. Diz que a devolução foi regular. Cita e transcreve o art. 651 do RICMS. Diz ter cumprido todas as obrigações tributárias acessórias. Faz referência a Nota Fiscal nº 004017 e cita os Acórdãos JJF Nº 1686/99 e CJF Nº 1227/00. Entende que a legislação refere-se à devolução a qualquer título e que deve ser aplicado o princípio da legalidade. Diz não haver vedação quanto à devolução de bens fungíveis e que deveria o julgador valer-se da analogia para julgar a questão. Afirma que a PROSINT faz parte do mesmo grupo empresarial do recorrente e conclui resumindo os argumentos apresentados. Quanto à infração 06 - *Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, equivocadamente classificado como ativo, no valor de R\$10.737,24.* – Afirma que todos os bens adquiridos foram empregados no projeto de ampliação da tubulação de incêndio sendo tais bens incorporados ao ativo permanente da empresa e que se relacionam a tubovia. Cita o art. 339 do RICMS para fundamentar seu comportamento. Quanto a infração 08, - *Deixou de recolher ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, regularmente escriturada. Consta, na descrição dos fatos que se refere à substituição tributária nos serviços de frete tomados em operações interestaduais, na forma dos art. 380 e 382 do RICMS/BA, com valor de R\$82.433,40* reafirma a vinculação com as empresas Mercotrans, Quimitrans, Transulta e Saratoga. Alega que a JJF deveria ter mandado realizar a perícia e diz mais uma vez que a ação fiscal baseou-se nos arquivos magnéticos e não nos CTCs. Afirma que todas as vendas foram com a cláusula FOB e que nunca poderiam ter sido consideradas como contribuinte substituta. Que em relação à empresa Mercotrans as suas remessas sempre foram eventuais e que a mesma recolheu o imposto. Em relação a Transulta diz que a mesma não realizou transporte intermodal, pois se limitou a transporte rodoviário intermunicipal não tributado e a transporte ferroviário onde não atribuição de responsabilidade por substituição na forma do art. 382, inc. III. Em relação às demais transportadoras – Saratoga e Quimitrans – o serviço foi efetivado a preço FOB. Pede a reforma da Decisão e a improcedência das infrações.*

Em alentado Parecer opinativo o Sr. procurador representante da PGE/PROFIS após breve relatório sobre cada uma das infrações. No que concerne à infração 02 - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. Consta, no campo da descrição dos fatos, que foi apropriado indevidamente crédito fiscal de ICMS sobre nota fiscal de devolução de preço, sem a circulação de mercadoria* – diz que para melhor entender o ocorrido deve ser analisado o art. 201 do RICMS que transcreve e, em relação ao qual conclui: “*com efeito, esteado nas normas de regência atinentes ao tema vergastado, observa-se de forma solar, que o recorrente não se desincumbiu em fazer prova das alegações instiladas no Recurso Voluntário, pois, conforme se verifica na Nota Fiscal nº 3721 (fls. 212), inexistente no documento qualquer indicação do motivo da regularização apontada, conforme impõe o art. 201, I, do RICMS/97, restando testificado tão somente uma suposta “devolução com. p/ industrialização”.* Ademais quadra apontar, não existe nos autos qualquer indicação consoante se verifica dos Livros de Registros de Saídas de fls. 192/211, do cumprimento do disposto no art. 201, § 2º, IV, “b”, a indicação da ocorrência engendrada da emissão do documento fiscal de reajuste. Desta forma, em face do exposto, entendo pela manutenção de base”. Quanto à infração 03 - *Recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por erro na aplicação na alíquota de saídas interestaduais de bens fungíveis, com valor de R\$11.257,96.* Esclarece inicialmente que a “*a devolução das mercadorias arrostadas teve como elemento propulsor a suposta celebração de negócio jurídico de empréstimo do recorrente com a empresa PROSINT QUIMICA S. A. sendo segundo o apelante, o ato de devolução um efeito natural da correção da avença celebrada.*” Neste esboço diz o Sr. Procurador que se faz necessário “*entender a formação e a própria existência do acordo de empréstimo ora relatado, cotejando-o com a técnica da não cumulatividade e, outrossim, com as provas acostadas aos autos. Traz a baila artigos da Lei das Sociedades Anônimas, que transcreve, sobre a realização de negócios jurídicos por este tipo de empresa, com seu indispensável registro, para efeito de*



*fiscalização dos seus acionistas e de terceiros interessados*”. Entende ser indispensável a apresentação de prova irretocável da existência da avença dando conhecimento a terceiros ou ao menos a título de registro na escrita contábil. Diz ter o recorrente trazido ao PAF apenas notas fiscais de devolução e não a prova do registro contábil. Faz em seguida breves comentários sobre o que ele chamou de “ponte normativa” que liga de um lado o Direito Constitucional Tributário no que pertine a não cumulatividade e do outro o Direito Civil representado pelo contrato de empréstimo ou mútuo. Traz a baila o art. 109 do CTN concluindo com a doutrina que as “definições de institutos derivados de outros ramos do direito devem prevalecer perante o Direito Tributário, salvo quando a norma tributária tenha os delimitados face aos efeitos jurídicos pretendidos pela norma tributária, especialmente a norma oriunda da Constituição Federal. Transcreve o artigo do Código Civil que define o mútuo e diz entender que se trata de um empréstimo para consumo, pois findo o prazo contratual o mutuário pode devolver coisa diversa daquela transferida, desde que da mesma espécie, quantidade e equivalência”. Afirma que a idéia da não cumulatividade é indissociável do ciclo de circulação de um bem. E observa “quadra exaltar, com a devida vênia ao entendimento esposado pelo recorrente, que o princípio da não cumulatividade está ancorado na idéia do princípio da identidade da mercadoria posta em circulação, à semelhança do que é feito no regime especial de drawback, restando impossível esta aferição quando da devolução de bens fungíveis pelo mutuário”. Assim, continua o atento procurador “é possível inferir que a devolução das mercadorias oriundas de um contrato de empréstimo (mútuo), dentro dos efeitos jurídicos estabelecidos no Direito Tributário, principalmente os decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade, caracteriza-se como nova operação de circulação de mercadorias, ensejando, desta forma, os específicos reflexos jurídicos desta nova situação fática” e conclui aderindo aos fundamentos da Decisão da JJF. Admite apenas por amor a discussão que o caráter fungível dos bens em epígrafe não se constitui como óbice à pretensão do recorrente e faz uma série de comentário para concluir em seguida pela impossibilidade de aceder a tese instilada pelo contribuinte. Quanto à infração 06, - *Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, equivocadamente classificado como ativo* - verificou que os bens arrolados são materiais estranhos ao processo produtivo do autuado, pois conforme afirma textualmente o recorrente, foram utilizados na manutenção das linhas de produção e incêndio, não se prestando desta forma, a possibilitar a utilização de créditos fiscais pelo contribuinte conforme impõe a dicção do art. 93 do RICMS que transcreve. E conclui: “assim, portanto, dentro de uma análise do conceito juridicizado de produto intermediário passível de gerar crédito fiscal, obviamente, não se encarta os produtos epigrafados, porquanto, a um, não consumidos integralmente em um único processo produtivo, a dois, não vinculados à industrialização e por fim, não integram o produto final. Neste passo não há como se emprestar guarida a tese do recorrente. No que diz respeito à infração 08 - *Deixou de recolher ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, regularmente escriturada*”. Consta, na descrição dos fatos que se refere à substituição tributária nos serviços de frete tomados em operações interestaduais, na forma dos art. 380 e 382 do RICMS/BA – Faz inicialmente algumas considerações sobre o ICMS sobre serviço de transporte citando os art. 2º. II, da LC 87/96, 128 do CTN, 8º. Da Lei nº 7.014, 380 e 382 do RICMS para em seguida concluir: “em relação à alegação do pagamento do imposto exortado pela transportadora, supostamente atestado pela declaração de fls. 601, não há como se emprestar qualquer guarida pois a suposta declaração produzida de maneira unilateral não pode ser oposta a Fazenda Pública, conforme dispõe o art. 123 do CTN que transcreve”. Quanto a assiduidade da prestação o Sr. procurador diz entender, “com a devida vênia, fartamente provada, inclusive com o reconhecimento expresso do próprio recorrente às fls. 591, porquanto decorrente de diversas remessas de álcool metílico à empresa PVP, sediado no Estado do Piauí, devidamente testificada na documentação acostada às fls. 380/427 dos autos. Comenta em seguida a respeito do transporte realizada pela empresa Transultra e sua caracterização ou não como transporte intermodal. Explana que o transporte intermodal é aquele que ocorre através de dois ou mais modais, desde a origem até o destino do produto, usando-se um ou vários contratos de transporte com seu respectivo e específico documento para cada trecho percorrido. E conclui que

*“o serviço realizado pelo recorrente é um autêntico serviço de transporte intermodal, sendo, desta forma, plenamente alcançado pelo regime da substituição tributária, conforme impõe o art. 380 e 382 do RICMS/97-BA, considerando-se uma operação de serviços de transporte única”.* Em face de todo o exposto opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Como vimos, trata o presente PAF de diversas infrações: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por diversas razões (infrações 1, 2, 4 e 6); recolhimento a menos do imposto em razão de erro na aplicação da alíquota cabível; da falta de recolhimento do imposto da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (consumo); da falta de recolhimento (infração 8) e do recolhimento a menos do imposto nas prestações de serviços de transportes rodoviário (infração 7) e da omissão de saída de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.

O recorrente quando da impugnação reconheceu o cometimento das infrações de nºs 1, 4, 5 e 7 e parte da infração 6 e providenciou o seu pagamento, conforme demonstrativo de débito e cópia do DAE acostados às fl. 189 e 190. A Decisão da JJF manteve os valores originais da exigência fiscal relativo às infrações 1, 4, 5 e 7, haja vista que sobre eles não havia nenhuma controvérsia.

Devemos inicialmente nos manifestar a respeito do Recurso de Ofício, que compreende as infrações descritas nos itens 8 e 9 e julgadas parcialmente procedentes. Observo, que tendo sido a infração 8 também objeto do Recurso Voluntário, manifesto-me, simultaneamente, sobre os dois apelos.

Na descrição dos fatos que se relacionam com a infração 8 - *não recolhimento de ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, regularmente escriturada – consta que se refere à substituição tributária nos serviços de frete tomados em operações interestaduais, na forma dos art. 380 e 382 do RICMS/BA, com valor de R\$82.433,40.* A realização de diligências para dirimir possíveis dúvidas determinou a redução da exigência. Os argumentos do autuado e suas relações com as empresas Mercotrans, Quimitrans, Transulta e Saratoga foram devidamente analisados tanto pela JJF como pelo Sr. procurador. A alegação de que a JJF deveria ter mandado realizar a perícia não procede, pois a diligência realizada foi suficiente para esclarecimento dos fatos e o recorrente teve várias oportunidades para acostar ao processo todos os documentos que entendesse necessários à comprovação das suas afirmações. E, isto, se aplica também ao fato de que a ação fiscal teria se baseado unicamente nos arquivos magnéticos e não nos CTCs. A sua afirmação de que todas as vendas foram com a cláusula FOB e que nunca poderiam ter sido consideradas como contribuinte substituto foi devidamente rechaçada pelo representante da PGE com quem concordo inteiramente. Na mesma linha segue a argumentação sobre a empresa Mercotrans e suas remessas eventuais. Em relação a Transulta aos argumentos apresentados pelo recorrente foram contrapostos outros pela PGE/PROFIS e não há como não caracterizarmos tal serviço de transporte como intermodal cabendo-lhe a tributação na forma estabelecida pela legislação tributária correspondente. Dessa forma, entendo que o demonstrativo juntado pelo diligente à fl. 339, e que reduziu o valor da infração 8, deve ser considerado correto o que nos leva em consequência a votarmos no sentido de que a ambos os Recursos deve ser negado provimento, mantendo-se assim a Decisão da JJF.

Quanto à infração 09. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, com valor de R\$119.181,37. Creio que a posição da JJF no sentido de que as cópias das notas fiscais juntadas ao processo, comprovam que as operações de saídas a título de empréstimos, foram tributadas, não causando prejuízo ao Erário público está correta. Concorro, portanto, diante do exposto que com base no demonstrativo apresentado pelo diligente à fl. 339, e

a exclusão da omissão de saída de 5,77 toneladas a mencionada diferença relativa a arredondamento de 0,069 tonelada, o que resulta em omissão de saída 5,08 ton que aplicado o preço médio de R\$640,73 resulta em base de cálculo de R\$3.254,91 e ICMS devido de R\$553,33 é o que restou da aludida infração.

Em face de todo o exposto voto no sentido de que seja negado Provimento ao Recurso de Ofício.

Sobre o Recurso Voluntário o contribuinte além de referir-se à infração 08 sobre a qual já nos manifestamos pelo não provimento, alude também às infrações 02 e 03 e a parte da infração 06 que não foi por ele reconhecida.

No que se refere à infração 02, utilização indevida de crédito fiscal, como vimos, o recorrente afirma que tendo efetuado vendas à empresa Merck e com ela pactuado a concessão de um desconto, lhe enviou uma NF no valor originário sem o desconto. Em seguida, para corrigir o erro, lhe enviou uma nota fiscal de devolução de preço no valor de R\$8.452,29. Como resultado deste novo ajuste a Merck passou a lhe dever R\$1.014,27 e efetuou esta devolução através da Nota Fiscal de nº 3721 (fl. 212), para ajustar ao valor real da operação. A citação que fez do Acórdão CJF Nº 0357/01 da 1ª Câmara do CONSEF não guarda pertinência com a questão em apreço. Creio que os argumentos vergastados tanto na JJF como no Parecer da PGE/PROFIS merecem guarida e, de certa forma põem por terra os argumentos recursais. Não restou claro tratar-se de um simples “reajuste de preço”. Acresça-se a isto como bem colocou o Sr. procurador o recorrente não se desincumbiu em fazer prova das alegações instiladas no Recurso Voluntário, pois, conforme se verifica na Nota Fiscal nº 3721 (fls. 212), inexistiu no documento qualquer indicação do motivo da regularização apontada, conforme impõe o art. 201, I, do RICMS/97, restando testificada tão-somente uma suposta “devolução com. p/ industrialização”. Somos, portanto, pela manutenção da Decisão da JJF.

Quanto à infração 03,- *Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por erro na aplicação na alíquota de saídas interestaduais de bens fungíveis, com valor de R\$11.257,96.* – as alegações do contribuinte sobre a regularidade da devolução de mercadorias (metanol e catalisadores) a ela emprestadas pela empresa PROSINT não restaram provadas. O fato de ter cumprido todas as obrigações tributárias acessórias não lhe afastava do cumprimento da obrigação principal. E, embora válidos os Acórdãos JJF Nº 1686/99 e CJF Nº 1227/00 não pode ser aplicado ao presente caso. Em verdade como bem colocou o Sr. procurador a matéria merecia um tratamento mais cuidadoso no sentido de atentar-se para todos os aspectos que dizem respeito a este tipo de operação. A forma como foram feitas as observações de ordem jurídica merece o nosso acatamento. O cotejamento entre as matérias – não cumulatividade e mútuo – foi feita de maneira extremamente técnica e não deixa dúvidas sobre a correta compreensão sobre o ocorrido. Concordamos, e acreditamos não poder ser de outra forma, que os institutos derivados de outros ramos do direito prevaleçam perante o Direito Tributário, sem livrá-los, porém, dos efeitos jurídicos pretendidos pela norma exacional. E, nesta linha, como muito bem colocou o Sr. procurador “*é possível inferir que a devolução das mercadorias oriundas de um contrato de empréstimo (mútuo), dentro dos efeitos jurídicos estabelecidos no Direito Tributário, principalmente os decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade, caracteriza-se como nova operação de circulação de mercadorias, ensejando, desta forma, os específicos reflexos jurídicos desta nova situação fática*”. Entendo, por fim, que os fundamentos apresentados tanto na JJF quanto pelo representante da PGE/PROFIS merecem guarida e me levam a votar no sentido, que também, em relação a este item a Decisão seja mantida e o Recurso Voluntário não provido.

No que diz respeito à infração 06 - *Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, equivocadamente classificado como ativo.* Como acima relatamos, o recorrente afirma que todos os bens adquiridos foram empregados no projeto de ampliação da tubulação de incêndio, sendo tais bens incorporados ao ativo permanente da empresa e que se relacionam a tubovia e cita o art. 339 do RICMS para fundamentar seu

comportamento. Também aqui não merecem guarida os argumentos recursais. Pela descrição dos bens, como bem colocou o Sr. relator da JJF, e em se tratando de estabelecimento industrial, as peças de reposição que se caracterizam como material de uso empregados em imóveis por acessão física ou reposição dos mesmos, não geram direito ao crédito, consoante as regras dispostas na legislação em vigor, a exemplo do art. 29, § 1º da Lei nº 7.014/96 e outros. O crédito fiscal relativo a bens de uso/consumo só será admissível a partir de 1º de janeiro de 2011 se daqui para lá não houver nova alteração. Este é o entendimento que prevalece nas decisões proferidas neste Conselho de Fazenda, aqui corroborado pelos sólidos argumentos do Parecer da PGE/PROFIS. Dessa forma, considero correta a Decisão da JJF devendo ser mantida integralmente a infração 06.

Pelo, até aqui, exposto, voto no sentido de ser NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. A Decisão deve ser mantida em toda a sua íntegra.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **n.º 271330.0002/05-7**, lavrado contra **METANOR S/A -METANOL DO NORDESTE**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$109.612,53**, acrescido das multas de 150% sobre R\$1.014,27, 70% sobre R\$553,33 e 60% sobre R\$108.044,73, previstas no art. 42, incisos V, “b”, III e II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS