

PROCESSO - A. I. Nº 206854.0005/05-3
RECORRENTE - DOW BRASIL S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JF nº 0135-04/07
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 30/10/2007

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0384-12/07

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Nas operações de entrada de mercadoria originária das Regiões Sul e Sudeste, a alíquota a ser aplicada é de 7%. Infração caracterizada. **b)** FALTA DE ESTORNO. QUEBRA ANORMAL – CONSUMO ANORMAL DE INSUMOS EM VIRTUDE DE PARADAS DE PRODUÇÃO. Consideram-se anormais as quebras ou perdas de insumos decorrentes de paradas anormais da fábrica. É devido o estorno dos créditos fiscais. **c)** REFERENTE A IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTOS FISCAIS. Restou demonstrado que o contribuinte, independentemente do erro escritural cometido, dispunha em sua conta-corrente fiscal de créditos em montante suficiente para absorver os débitos apurados, razão pela qual o erro de lançamento existente no livro Registro de Apuração do ICMS não implicou em falta de pagamento do imposto, estando configurado o mero descumprimento de obrigação acessória. Infração descaracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator em relação ao item 6. Decisão unânime quanto ao item 1. Decisão não unânime quanto aos itens 5 e 6, conforme indicação no Auto de Infração.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS, no valor total de R\$194.802,05, em razão de sete infrações, sendo objetos do Recurso Voluntário as seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$11.741,72, em decorrência de destaque de imposto a mais no documento fiscal. O autuado remete mercadoria para empresa localizada no Estado de São Paulo, sob a rubrica de empréstimo, posteriormente esta devolve ao autuado outra mercadoria, embora da mesma espécie, também tributada a 12% quando o correto seria 7%.
5. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$89.252,31, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal no processo produtivo.
6. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado no documento fiscal. Foi lançado imposto no valor R\$64.250,07.

O autuado apresentou defesa, os autuantes prestaram a informação fiscal e, em seguida, o Auto de infração foi julgado Procedente, conforme o Acórdão JJF nº 0081-04/06 (fls. 152 a 156).

O autuado apresentou Recurso Voluntário, o qual foi considerado prejudicado e, de ofício, a Decisão recorrida foi julgada nula, tendo sido determinado o retorno dos autos à Primeira Instância para novo julgamento (Acórdão CJF nº 0050-12/07 – fls. 512 a 515).

Por meio do Acórdão JJF nº 0135-04/07 (fls. 524 a 529), a infração 1 foi julgada Procedente, sob o argumento de que o contrato ou negócio jurídico sob o qual foi realizada a operação de circulação de mercadorias era irrelevante para a caracterização do fato gerador do ICMS e, nos termos do art. 93, § 6º, II, do RICMS/BA, a alíquota correta para a operação era de 7%.

A infração 5 foi julgada Procedente. A data de ocorrência da infração foi retificada, pois entendeu a primeira instância que os autuantes se equivocaram e, em consequência, deveria ser alterada a data de ocorrência de 30/04/2005 para 30/04/2004.

Após transcrever o disposto no artigo 100, inciso V, do RICMS-BA, o ilustre relator definiu o termo “quebra anormal” como sendo *aquela imprevisível, que não compõe o custo e, na seqüência, o preço de venda do produto final, desonerando a sua saída, sem débito de imposto, devendo ter o crédito fiscal correspondente estornado*. Em seguida, o relator concluiu o seu voto da seguinte forma:

“Portanto, o procedimento adotado pelos autuantes foi correto e embasado em verdade material, que está lastreada na legislação estadual. Entendo ainda, que para desconstituir a infração lançada, o autuado deveria ter trazido aos autos, planilhas ou comprovações que pudessem demonstrar a normalidade das paradas ocorridas e o consumo anormal constatado pelos índices reais de consumo, nos meses de abril/2003 e abril/2004.”

Para corroborar o entendimento acima, foi transcrito trecho do voto proferido no Acórdão CJF nº 0011-11/06, no qual o Conselheiro Marcos Rogério Lyrio Pimenta votou pela manutenção da autuação relativamente à mesma infração e ao mesmo contribuinte, nos exercícios de 2000 a 2002.

A infração 6 foi julgada Procedente, uma vez que *“o autuado não fez o lançamento a débito de R\$64.250,07 no livro Registro de Apuração Normal para convalidar o correspondente crédito efetuado no livro de Apuração Especial, sendo o lançamento efetuado através de ação fiscal”*.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde alega que o Acórdão JJF nº 0135-04/07 merece ser reformado, conforme passo a relatar.

Quanto à infração 1, alega que foi correta a utilização da alíquota de 12% nas devoluções consignada nas Notas Fiscais nºs 106015 e 106092 (fls. 17 e 18), pois esse procedimento está de acordo com o disposto no RICMS-BA, especialmente com o art. 651, que trata das operações de devolução e retorno de mercadorias.

O recorrente sustenta que o RICMS-BA, no seu art. 651, ao tratar de devolução não faz diferença entre coisa fungível ou infungível, empréstimo ou venda. Frisa que o RICMS-BA, ao tratar da devolução, teve o intuito de permitir a anulação dos efeitos da operação anterior, devolvendo ao remetente o imposto pago quando da realização da remessa. Diz que a Decisão da Primeira Instância foi injusta, pois lhe retirou o direito de se creditar do valor igual ao que foi pago quando da remessa. Enfatiza que a autuação não pode prevalecer, já que tem a seu favor a legislação tributária, não cabendo ao aplicador da norma agir de forma diferente. Aduz que o seu procedimento está também respaldado no Convênio ICMS 54/00, além de reiterada jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT).

Assevera o recorrente que equiparação da devolução a uma operação de compra e venda está equivocada. Após fazer a distinção entre comodato e mútuo, o recorrente afirma que o empréstimo de matéria-prima, entre pessoas jurídicas, constitui uma operação de mútuo, uma vez que é restituída ao mutuante coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, e não, exatamente aquela originariamente remetida ao mutuário. Diz que não há como se falar em utilização

indevida de crédito fiscal, pois, conforme reiterada Decisão do TIT, na operação de devolução devem ser aplicadas às mesmas alíquotas dos constantes nos documentos fiscais utilizados quando do recebimento das mercadorias.

Quanto à infração 5, o recorrente contesta a validade do procedimento adotado para comprovar as citadas perdas/quebras, uma vez que o direito tributário tem restringido o emprego da presunção na apuração de tributo devido. Diz que a primeira instância, para determinar se a parada foi anormal, considerou apenas a quantidade de dias, não sendo examinada e nem comprovada a existência de perda de matéria-prima em volume ou quantidade anormal.

Explica que, para apurar perda anormal, deveria ter sido confrontado o volume da perda com o total movimentado, deduzindo-se a perda inerente ao processo produtivo. Diz que os dados coletados deveriam ser testados empiricamente com as operações praticadas, cabendo ao fisco a obrigação de comprovar as quantidades perdidas. Frisa que o relatório de custo apresentado não é suficiente para fundamentar a autuação e nem para mensurar a referida perda. Menciona que a exigência fiscal não pode prosperar, sob pena de afronta aos princípios da verdade material, da razoabilidade e da ampla defesa. Transcreve ementa de Decisão do TIT sobre a matéria.

Quanto à infração 6, o recorrente não concorda com a acusação, pois, mesmo tendo registrado o crédito fiscal no Livro Especial de Crédito Acumulado de Exportação e não tendo efetuado o estorno do referido valor no Livro de Apuração de ICMS, possuía saldo credor no período, conforme documentos acostados ao processo. Frisa que não houve prejuízo para o Estado.

Ao finalizar, o recorrente solicita que seja dado provimento ao presente Recurso, com o conseqüente cancelamento do Auto de infração e arquivamento do processo.

Ao exarar o Parecer de fls. 560 a 567, a ilustre representante da PGE/PROFIS, doutora Maria Dulce Baleeiro Costa, ressalta que a acusação feita na infração 1 não trata de procedimento de devolução de mercadoria a qualquer título, feita nos termos do art. 93, § 6º, II, do RICMS-BA. Explica que, quando a legislação do ICMS faz referência ao estorno de débito, na mesma alíquota, em caso de retorno de mercadorias, está se referindo às hipóteses em que houve saída de mercadoria e, posteriormente, ocorreu o seu reingresso. Diz que nessas situações o débito é anulado, pois não houve a comercialização da mercadoria. Afirma que a legislação tributária faz menção a saída e retorno da mesma mercadoria.

Quanto à infração 5, afirma a parecerista que a prova técnica produzida na diligência realizada pela ASTEC afasta as alegações recursais.

No que tange à infração 6, a ilustre procuradora frisa que a questão é muito controversa e, em seguida, define o que entende por obrigações principal e acessória. Prosseguindo, conclui que a obrigação tributária principal somente pode ser exigida por meio de lançamento de ofício no caso de falta de recolhimento de imposto.

Após citar exemplos numéricos, a ilustre procuradora assevera que um lançamento indevido a crédito, quando o contribuinte possui saldo credor superior ao valor creditado, não implica falta de recolhimento do tributo, condição que diz ser essencial para a exigência de obrigação principal. Diz que a solução para essa situação seria a lançamento de ofício para a exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, sem expressa previsão na legislação para tal infração.

Menciona que esse crédito só poderia ser objeto de lançamento de ofício caso viesse a ocasionar falta de recolhimento de imposto. Frisa que, no entanto, o lançamento de ofício só se reporta a fatos passados, não podendo atingir infrações futuras ou latentes.

Após transcrever o disposto no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, a Parecerista explica que a aplicação dessa multa é fato conseqüente ao cometimento da infração principal, isso é, a falta de recolhimento do ICMS. Prosseguindo, a Parecerista define o vocábulo “utilizar” e, em seguida, frisa que o recorrente lançou o crédito fiscal, mas não o utilizou.

Apo finalizar o seu Parecer, a ilustre procuradora opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para que seja considerada improcedente a infração 6, mantendo inalteradas as demais.

Em despacho às fls. 568 a 571, o doutor José Augusto Martins Júnior, procurador assistente, discorda em parte do Parecer da lavra da doutora Maria Dulce Baleeiro Costa, pois entende que a exigência fiscal referente à infração 6 deve ser mantida.

Afirma o procurador que, na questão em análise, o cerne da matéria não está na existência ou não de prejuízo econômico para o Estado. Após discorrer acerca da não-cumulatividade e citar dispositivos constitucionais e doutrina, o procurador afirma que o registro do crédito na escrita fiscal constitui o momento inicial da execução da técnica da não-cumulatividade e, portanto, o simples fato de o contribuinte escriturar o crédito fiscal já enseja o início de sua utilização, mesmo que haja um débito em contraposição.

Sustenta o procurador que *“o simples fato do lançamento do crédito na escrita fiscal, mesmo sem a correspondente amortização com algum débito, já configura sua utilização, no mínimo o início latente da execução da técnica da não-cumulatividade, porquanto geradora, quando não de uma repercussão econômica imediata, mas, inequivocamente, de uma percussão financeira mediata”*. Prosseguindo, o procurador afirma que a modificação quantitativa de quaisquer das variáveis utilizadas na técnica da não-cumulatividade – débito e crédito – tem por efeito a redução ou aumento do imposto devido ou do crédito a ser transportado para o período seguinte. Diz que o conceito jurídico de crédito fiscal não traz em seu bojo qualquer indicação da existência correlata de débito. Para embasar suas alegações, transcreve ementa de Decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal e trecho de livro jurídico.

Ao finalizar o seu despacho, o senhor procurador assistente opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO (Quanto à Infração 6)

O presente Recurso Voluntário cinge-se às infrações 1, 5 e 6, as quais foram, por unanimidade, julgadas Procedentes em Primeira Instância.

Quanto à infração 1, depreende-se da análise das notas fiscais acostadas às fls. 17 e 18 que as operações arroladas nesse item do lançamento não se tratam de devoluções, já que os produtos foram consumidos no estabelecimento destinatário e, posteriormente, quantidade equivalente à recebida do bem fungível foi enviada ao estabelecimento de origem. Essas operações caracterizam verdadeiras transferências interestaduais de matéria-prima, efetuadas entre estabelecimentos localizados em diferentes unidades da Federação.

Corroborando o entendimento acima, ressalto que a matéria em questão já foi objeto de reiteradas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0379-11/04 e 0271-12/06. Além desses precedentes, o Parecer GECOT nº 7427/2003, transcrito pelos autuantes na informação fiscal, também respalda o procedimento dos auditores.

Determina a legislação tributária estadual que o crédito fiscal referente a mercadorias provenientes de estados da Região Sudeste somente será admitido se calculado à alíquota de 7%. A Decisão do TIT citada pelo recorrente não pode ser tomada como referência, pois trata de uma situação diversa da que se encontra em lide. Dessa forma, a infração 1 está caracterizada e, portanto, foi correta a Decisão recorrida, a qual não carece de qualquer reparo.

No que tange à infração 5, inicialmente ressalto que segundo o Auto de infração ocorreram duas paradas na planta industrial do contribuinte. Apesar de o recorrente questionar as datas das paradas ocorridas na sua planta industrial, o Recurso Voluntário confirma a parada ocorrida em 2004, ao passo que o documento de fl. 77 atesta a parada ocorrida em 2003. Efetivamente, em relação a essa segunda parada, os autuantes lançaram o imposto como se o fato gerador tivesse

ocorrido em 2005 (fls. 3 e 7), porém esse equívoco favoreceu o recorrente e, além disso, não poderia ser corrigido no presente Recurso Voluntário, pois agravaria a exigência fiscal. Dessa forma, considero ultrapassada a questão das datas das paradas.

Não acato a alegação recursal de que a ocorrência das perdas/quebras esteja baseada em presunção, pois foi o próprio recorrente quem forneceu as planilhas com o consumo mensal das matérias-primas e das utilidades empregadas na sua fábrica. Em razão da referida parada, ocorreram perdas anormais de matérias-primas e de utilidades empregadas no processo fabril, fato que fica comprovado mediante a comparação do consumo desses produtos no demonstrativo que os autuantes acostam à fl. 75 dos autos.

Considero válido o critério utilizado pelos autuantes para determinar a perda/quebra, pois está matematicamente correto e não possui qualquer dispositivo legal que o vede. Além disso, o procedimento adotado pela fiscalização caracteriza um levantamento fiscal, conforme previsto no art. 936 do RICMS-BA, o qual prevê que o movimento real tributável realizado pelo estabelecimento poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que serão considerados dados ou informações concernentes às atividades dos contribuintes ou responsáveis.

Uma vez caracterizada a ocorrência de perdas ou quebras anormais, determina o art. 100, inc. V, do RICMS-BA, que deverá ser estornado ou anulado o crédito fiscal referente às entradas de mercadorias que foram sofrerem essa quebra ou perda anormal, determinação essa que não foi observada pelo recorrente. Dessa forma, entendo que a infração está caracterizada e que, portanto, a Decisão da Primeira Instância está correta.

Relativamente à infração 6, constato da análise das peças processuais que o recorrente não nega que tenha escriturado indevidamente os créditos fiscais em questão em seu livro Registro de Apuração de ICMS, porém ele alega que esse procedimento não trouxe prejuízo ao fisco, pois ele possuía saldo credor no período. A diligência efetuada pela ASTEC comprovou a existência de saldo credor, desde a data da ocorrência do fato gerador da exigência fiscal.

Considerando a sistemática de apuração do ICMS, a qual transporta para o saldo credor de um mês para os períodos anteriores, entendo que o lançamento de um crédito fiscal indevido na escrita de um contribuinte enseja a lavratura de Auto de infração para glosar o crédito fiscal que foi indevidamente apropriado, uma vez que esse lançamento do crédito fiscal repercute na apuração do saldo da conta corrente fiscal nos meses subsequentes. Dessa forma, acolho o segundo opinativo da PGE/PROFIS (fls. 568 a 571) e considero que a infração está caracterizada e que foi correta a Decisão proferida pela Primeira Instância.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Infração 6)

O cerne da divergência com o sr. relator se limita à infração nº 6, que envolve a exigência de ICMS em razão do contribuinte não ter efetuado o estorno de crédito do imposto no livro de apuração normal, no valor de R\$64.250,07, pertinente ao mês de novembro de 2003, quantia esta transportada para o livro de apuração especial, em razão do acumulação de créditos fiscais decorrentes de exportações de mercadorias.

O recorrente, em sua defesa, alega que no período mensal em que deveria efetuar o estorno até a data da lavratura do Auto de Infração, detinha saldos credores do ICMS na corrente-fiscal, não acarretando sua conduta qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, visto o erro escritural não implicou em falta de pagamento de tributo.

A alegação firmada pelo contribuinte foi submetida aos autuantes na sessão de julgamento, sendo confirmada pelos mesmos, tornando-se, assim, fato incontroverso no presente processo.

Passo então a decidir o mérito da questão. Adoto na solução desta lide o entendimento externado no parecer subscrito pela Procuradora do Estado, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, às fls. 560 a 567 dos autos, cujos fundamentos se encontram sumariados abaixo.

Impõe-se diferenciar lançamento de crédito, ato meramente escritural, da utilização do crédito fiscal. A utilização implica necessariamente em usar o crédito para abatê-lo do débito fiscal, reduzindo ou excluindo o montante do imposto a ser pago. A sistemática adotada no Brasil de apuração do imposto de circulação de mercadorias e serviços envolve o confronto entre o montante dos créditos gerados pelas entradas e o montante dos débitos decorrentes de saídas tributadas. Em razão dessa técnica de apuração, o crédito de ICMS indevidamente lançado só é exigível se verificada repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal. Cabe registrar que se o crédito indevidamente escriturado vier a ser compensado no futuro, poderá e deverá a Administração Tributária, lançar de ofício o imposto indevidamente reduzido, via lavratura de Auto de Infração para a exigência do tributo que deixar de recolhido em virtude da indevida compensação.

No caso em exame, restou demonstrado que o contribuinte, independentemente do erro escritural cometido, dispunha em sua conta-corrente fiscal de créditos em montante suficiente para absorver os débitos apurados, razão pela qual o erro de lançamento existente no livro Registro de Apuração do ICMS não implicou em falta de pagamento do imposto, estando configurado o mero descumprimento de obrigação acessória. Logo, a infração nº 6 é improcedente.

Todavia, cabe a esta Câmara de Julgamento Fiscal declarar a ilegitimidade dos créditos fiscais indevidamente escriturados, que ainda remanesçam lançados na escrita fiscal do autuado, devendo o contribuinte promover o estorno ou anulação dos mesmos. Nesse sentido represento à autoridade fiscal competente para que intime o sujeito passivo a dar cumprimento a esta decisão administrativa, caso este ainda não tenha procedido à regularização da sua escrita fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto à infração 1 e, em decisão não unânime em relação às infrações 5 e 6, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de infração nº 206854.0005/05-3, lavrado contra **DOW BRASIL S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$130.551,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a”, VII, “a”, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente pagos.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao item 6) - Conselheiros: Tolstoi Seara Nolasco, Márcio Medeiros Bastos, Fauze Midlej e Nelson Antônio Daiha Filho.

VOTO VENCIDO (Quanto ao item 6) - Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira e Helcônio de Souza Almeida.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao item 5) - Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Márcio Medeiros Bastos, Helcônio de Souza Almeida, Nelson Antônio Daiha Filho, Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO (Quanto ao item 5) - Conselheiro: Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2007.

TOSLTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR (Quanto ao Item 6)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO (Quanto ao Item 6)

LEILA VON SÖHSTEN RAMALHO – REPR. DA PGE/PROFIS