

PROCESSO - A. I. Nº 110427.0021/07-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - USINA SANTA MARIA LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0230-01/08
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA
INTERNET - 28/10/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0305-12/08

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** CRÉDITO PRESUMIDO. OPERAÇÕES COM ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO COMBUSTÍVEL - AEHC. Inexistência de vedação ao aproveitamento dos créditos fiscais relativos aos insumos adquiridos pelo autuado, por ser beneficiário do crédito presumido previsto no artigo 96, inciso XXIII, do RICMS/BA. Possibilidade de utilização concomitante de ambos os créditos fiscais. Infrações 1, 2 e 3, insubstinentes. **b)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL UTILIZADO. O autuado elide a acusação fiscal com apresentação na peça de defesa dos documentos fiscais. Os autuantes acatam as alegações defensivas. Infração insubstancial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (1ª JJF), nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, tendo em vista Decisão exarada no Acórdão JJF Nº 0230-01/08, que julgou Improcedentes os itens 1, 2, 3 e 4 do Auto de Infração que foi lavrado, em 04/12/2007, para cobrar ICMS no valor total de R\$1.934.228,84.

A Fazenda Estadual sucumbiu com a Decisão de 1ª Instância no valor total de R\$1.820.558,82 de ICMS, em razão das seguintes irregularidades:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no mês de dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$148.776,07, acrescido da multa de 60%. O autuante consignou que tais créditos fiscais foram utilizados a mais na linha 006 – “Outros Créditos”, do livro Registro de Apuração do ICMS, sob o título “Demais Créditos”, cujo valor foi escriturado juntamente com o total dos créditos do ICMS pago antecipado sobre as saídas de álcool hidratado, conforme demonstrativo constante à fl. 17 dos autos;
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de créditos do imposto relativos à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido, nos meses de janeiro a dezembro de 2006, janeiro a outubro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.328.816,38, acrescido da multa de 60%. Apesar de o contribuinte haver optado pela utilização do crédito presumido nas operações internas com álcool hidratado combustível-AECH, na condição de industrial, a partir de janeiro de 2006, mediante autorização concedida através do Processo nº 16294120053, nos termos do artigo 96, inciso XXIII, alínea “a”, do RICMS/BA, utilizou créditos fiscais decorrentes de entradas de mercadorias e consumo de energia elétrica, conforme demonstrativo constante do anexo II, à fl. 18.
3. Utilização de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor, nos meses de outubro e novembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de

R\$323.834,16, acrescido da multa de 60%. No mês de outubro de 2006, o contribuinte escriturou como crédito fiscal presumido nas operações internas com álcool etílico hidratado combustível – AEHC, na condição de industrial, o valor de R\$642.813,79, quando o correto seria R\$318.979,63, portanto, superior ao permitido em R\$323.834,16. Ao refazer a Conta Corrente Fiscal do estabelecimento, neste mês o valor a recolher era de R\$291.951,45. No mês de novembro de 2006, em consequência do valor utilizado de forma errônea em outubro, o imposto a recolher era de R\$ 31.882,81, tudo conforme demonstrativos constantes nos anexos III e V, às fls. 21, 22 e 24.

4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de maio e outubro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$19.132,21, acrescido da multa de 60%. Os créditos fiscais foram escriturados na linha 007-Estornos de Débitos, do livro Registro de Apuração do ICMS, cujos valores só foram comprovados em parte com documentação hábil, a título de mercadorias devolvidas, conforme consta do demonstrativo anexo IV, à fl. 23.

Na sua impugnação ao lançamento fiscal (fls. 63/72), o contribuinte disse que a discussão das infrações apontadas como 1, 2 e 3, rigorosamente, se restringia à equivocada aplicação dada pelos autuantes às regras contidas no artigo 96 do RICMS/97, que trata dos créditos fiscais presumidos, por entenderem que a empresa não teria direito aos créditos fiscais originários das aquisições de insumos utilizados no processo produtivo, vez que havia se utilizado de créditos presumidos (48,149% do imposto incidente nas operações internas e 17,916% nas operações interestaduais), tudo conforme determinações do art. 96, inciso XXIII, do RICMS/BA. Ressaltou que o citado art. 96 possui, em vigor, dezenove incisos e em oito deles constam condições optativas para fruição do crédito fiscal presumido. Entretanto, para os onze restantes não existem tais condições. E, o caso guerreado se encontra nesta última situação, pois se insere no inciso XXIII do referido artigo regulamentar.

Após tais colocações e em relação à infração 2, afirmou nunca haver optado pela utilização do crédito presumido de forma restrita, conforme a acusação fiscal. Apensou aos autos o Parecer nº 9675/2005, objeto do Processo nº 162941/2005-3, onde consta que a Decisão do Senhor Diretor da DAT/SUL, que deferiu o seu pedido, é literal e bem clara, não havendo nenhuma referência à opção, restrição, impedimentos ou quaisquer referências a proibições aos créditos apropriados. Informou que a relação elaborada pelos fiscais autuantes para os créditos fiscais dos insumos glosados se referiam às compras para industrialização (do Estado e de outros estados), compras de energia elétrica e aquisição de serviços de transporte (de outros estados) - Anexo II do Auto de Infração.

Destacou, em seguida, a total inaplicabilidade dos dispositivos legais indicados pelos autuantes como infringidos. Primeiro, porque o crédito presumido a que faz jus teve sua vigência a partir de 29/07/2004, data de publicação da Alteração nº 57 ao RICMS/97, que incluiu o inciso XXIII ao artigo 96, tendo no Auto de Infração a indicação de dispositivos anteriores. Em segundo, o art. 4º do Decreto nº 7725/99 trata de créditos presumidos nas operações com seringas e o art. 12 do Decreto nº 8375, dá nova redação ao parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 7725/99, vedando o uso de outros créditos nas operações com seringas. Por terceiro, o Decreto nº 6734/97 trata de crédito presumido nas operações com determinadas mercadorias – veículos, bicicletas, triciclos, calçados, móveis, etc.

Quanto à infração 1, afirmou ter ela estreita relação com a infração 2, pois da mesma natureza, tendo os autuantes separado uma da outra, dado que a infração 1 diz respeito às vendas realizadas no ano de 2005 e ao mesmo crédito presumido previsto no artigo 96, inciso XXIII, do RICMS/97, ao passo que na infração 2, os fiscais glosaram os créditos originados dos insumos adquiridos, preservando o crédito presumido. Informou que parte do imposto sobre o qual incide o crédito presumido foi recolhido, através de DAE, e sobre operações realizadas até o dia 12/12/2005 e a outra parte destacada nas notas fiscais emitidas - operações de 13/12/2005 a 30/12/2005, conforme consta das planilhas acostadas aos autos às fls. 81/82. Com base nestas planilhas apresentou os valores dos créditos presumidos a que fazia jus de novembro a dezembro de 2005 e que haviam sido glosados pelos fiscais para compor o valor da infração 1. Ratificou o entendimento de ter

direito ao crédito resumido a partir de 18/11/2005, data em o Diretor da DAT/SUL ratificou os termos do Parecer nº 9675/2005 (cópia às fls. 79/80), sendo a emissão da primeira nota fiscal contemplada com o benefício fiscal ocorrida no dia 22/11/2005 (Nota Fiscal nº 01063 - fl.83 do PAF).

Atacando a infração 3, observou que a discussão dizia respeito à apropriação do crédito fiscal originado das aquisições de óleo diesel, da parte relativa à antecipação tributária. Esclareceu que, inadvertidamente, vinha se creditando apenas da parte do imposto normal nas entradas de óleo diesel utilizado na produção industrial. Contudo, após consulta a DITRI – Diretoria de Tributação, obteve manifestação favorável à apropriação dos dois valores – o ICMS normal e o antecipado – conforme cópia do Parecer nº 10643/2006, objeto do Processo nº 140323/2006-7 (fls. 84/85).

Por fim, no que diz respeito à infração 4, afirmou que o valor de R\$13.262,69 trata de estorno de débito efetuado com respaldo na norma regulamentar (art. 93, inciso VIII, do RICMS/97), conforme consta no Processo nº 081199/2006-8, protocolado na repartição fazendária no dia 31/05/2006 (cópia anexada às fls. 89/90). Informou, ainda, que o valor de R\$5.869,52, relativo à ocorrência de 31/10/2006, dizia respeito à escrituração do crédito fiscal correspondente à devolução de mercadorias vendidas e posteriormente retornadas, conforme comprova a Nota Fiscal de Entrada nº 02794 (cópia anexada à fl. 96).

A 1ª JJF em sua Decisão, inicialmente, consignou que, relativamente à infração 2, razão assistia ao autuado quando alegou a inaplicabilidade dos dispositivos legais indicados pelos autuantes como infringidos. Entretanto, tais dispositivos foram retificados, sendo dado ciência ao contribuinte. Assim, nos termos do §1º do artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, o erro foi corrigido e respeitado o direito do contribuinte de ampla defesa e do contraditório.

No mérito, desconstituíram as infrações 1, 2, 3 e 4.

No que concerne às infrações 1, 2 e 3, observaram que a questão residia na correta interpretação e aplicação das disposições do artigo 96, inciso XXIII, do RICMS/BA. Após, analisar as disposições contidas no referido artigo, bem como daquelas inseridas no art. 97, X, “a” e “b”, do RICMS/97, constataram *que a vedação do crédito do imposto, somente ocorre quando o contribuinte opta pela utilização de crédito presumido em substituição ao aproveitamento dos créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas, sempre que nesse sentido houver disposição expressa no artigo 96*. Seguindo a interpretação que fizeram ao longo de sua Decisão, afirmaram que *no referido artigo 96 do RICMS/BA, existem diversos incisos que tratam da concessão de crédito presumido como opção ao aproveitamento dos créditos fiscais referentes às aquisições de mercadorias, sendo que, em tais casos, consta expressamente a vedação de aproveitamento de crédito fiscal. Contudo, o que se observa no caso do inciso XXIII é a ausência de qualquer disposição expressa vedando a concomitância de utilização dos créditos fiscais – presumido e outros*. Neste contexto, entenderam razão assistir ao autuado quando sustentou *inexistir vedação à utilização de créditos fiscais referentes à aquisição de mercadorias – insumos – destinadas ao processo produtivo, mesmo estando autorizado a utilizar o crédito presumido previsto no artigo 96, inciso XXIII do RICMS/BA*.

Para consubstanciar o entendimento exposto, transcreveram a Ementa do Parecer nº 10958/2008, que caminha pela mesma linha de interpretação da legislação tributária.

Em relação ao momento do exercício do direito ao crédito presumido, mais uma vez entenderam que as razões de defesa eram pertinentes, pois o senhor Diretor da DAT/SUL ratificou os termos do Parecer nº 9675/2005, objeto do Processo nº 162941/2005-3 em 18/11/2005, podendo a empresa, a partir deste momento fruir do benefício, mesmo a ciência tendo ocorrido em 13/12/2005.

Concluíram afirmando: *Portanto, considerando que o crédito presumido é utilizado na apuração mensal do imposto, entendo que o autuado agiu corretamente ao escriturar no mês de dezembro de 2005, a parcela do referido crédito presumido correspondente às operações realizadas a partir de 18/11/2005 e votaram pela improcedência das infrações 01, 02 e 03.*

Desconstituíram, também, a infração 04, já que o autuado trouxe aos autos as provas que elidiram a acusação fiscal. Registraram que os próprios autuantes acatam as alegações defensivas.

Quanto às infrações 5 e 6, o autuado as reconheceu, sendo, portanto, integralmente subsistentes, pois exigidas consoante a legislação do ICMS.

Votaram pela procedência parcial do Auto de Infração e recorreram de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/2000.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida de 1ª Instância exonerado, parcialmente, o sujeito passivo do débito originalmente exigido no presente Auto de Infração ao julgar improcedentes as infrações 1, 2, 3 e 4.

Por consequência, o Recurso de Ofício ora em análise se prende às citadas infrações. Informo, inclusive, que as infrações 5 e 6 foram expressamente reconhecidas pela empresa autuada.

Como as infrações 1, 2 e 3 estão intrinsecamente correlacionadas, as aprecio conjuntamente, após pronunciamento da infração 4.

A infração 4 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório ao direito ao referido crédito, nos meses de maio e outubro de 2006, A empresa autuada escriturou na linha 007-Estornos de Débitos, do livro Registro de Apuração do ICMS, valores que, quando da ação fiscal não foram provados. Em sua defesa o contribuinte comprovou que estes créditos fiscais se referiram a estorno de débito (erro da escrituração fiscal), estorno este efetuado dentro da norma regulamentar, bem como, à devolução de mercadorias vendidas e posteriormente retornadas. Da análise das peças processuais, com base inclusive no entendimento expresso pelo próprio fiscal autuante, a 1ª Instância do CONSEF elidiu a acusação. Não existe reparo a ser feito na Decisão recorrida. Tem o sujeito passivo direito a tais créditos fiscais, conforme comando da norma regulamentar (art. 93, incisos VII e VIII, do RICMS/97 – Decreto nº 6.284/97).

As infrações 1, 2 e 3 dizem respeito, igualmente, a glosa de créditos fiscais que os autuantes entenderam indevidos, por dois motivos: 1º - o art. 97, inciso X, alínea b, do RICMS/97 veda a utilização de qualquer crédito fiscal quando da utilização de créditos presumidos; 2º - o contribuinte somente começou a utilizar este benefício fiscal, concedido pelo Diretor de Administração Tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte, a partir de janeiro de 2006, portanto não poderia utilizá-lo antes de ter feito, formalmente, tal opção.

Em assim sendo, a questão está em analisar a norma regulamentar com o intuito de se tomar conhecimento do que ela dispõe.

O caput do art. 97, do RICMS/97 veda a utilização de crédito fiscal relativo às aquisições ou entradas de mercadorias e/ou serviços tomadas qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto nas condições nele expressa. Porém, mesmo nestas condições, e no seu *caput*, faz ressalva ao dispor que estas determinações não se aplicam quando houver “disposições expressas de manutenção do crédito”. Indo adiante, o inciso X, aliena “b” do referido artigo da norma regulamentar veda a utilização de crédito fiscal quando o contribuinte optar pela utilização de crédito presumido. Mas, também, faz uma ressalva: esta vedação deve estar expressa no art. 96, do RICMS/97.

Para melhor compreensão do ora explicitado, transcrevo o art. 97, inciso X, aliena “b” da norma regulamentar:

“Art. 97.

X - quando o contribuinte optar:

b) pela utilização de crédito presumido em substituição ao aproveitamento dos créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas, sempre que nesse sentido houver disposição expressa (art. 96);”

O art. 96 define todas as operações ou prestações subseqüentes em que podem ser concedidos créditos presumidos. Em cada uma delas (vinte e cinco incisos, sendo seis revogados) define,

expressamente, quais os casos em que existe vedação de quaisquer outros créditos, bem como a cumulação de qualquer outro benefício. O caso em exame consta expresso no inciso XXIII e nele não há qualquer vedação, conforme transcreto:

“Art. 96. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS, para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher:

(...)

XXIII - nas operações com álcool etílico hidratado combustível - AEHC, realizadas por contribuintes industriais, mediante autorização do Diretor de Administração Tributária da região do seu domicílio fiscal, após Parecer técnico da Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis - COPEC, calculados sobre o valor do imposto incidente no momento das saídas dos produtos:

Em vista desta análise, razão assiste ao argumento defensivo e à Decisão pronunciada pela 1^a Instância. Entendo que a norma regulamentar deve ser observada na sua inteireza, inclusive com suas exceções, para que se possa interpretá-la de maneira correta. No específico caso, o inciso XXIII do art. 96, seguindo o que dispõe o art. 97, ambos do RICMS/97, ao contrário do que entendem os fiscais, não menciona qualquer vedação à utilização de outros créditos fiscais quando da concessão do benefício de créditos presumidos às empresas industriais, situação do autuado, que ao optar pelo crédito presumido também utilizou os créditos decorrentes de insumos (compras para industrialização neste Estado e fora do Estado, bem como, de energia elétrica) - infração 2, demonstrativo à fl. 18.

E, por fim, como, mais uma vez, bem colocou a 1^a Instância deste Colegiado, a Diretoria de Tributação desta Secretaria da Fazenda, em resposta à consulta a ela formulada por contribuinte sobre esta específica matéria (Parecer nº 10958/2008 de 26/06/2008) já se posicionou com o entendimento ora esposado, conforme parte desta consulta que abaixo transcrevo:

“ICMS. Consulta via internet. A utilização do crédito presumido previsto no art. 96, XXIII do RICMS-BA (relativo às operações com álcool etílico hidratado combustível - AEHC) não é condicionada à renúncia dos outros créditos fiscais com previsão no art. 93 do citado regulamento.”

Após transcrever o art. 96, inciso XXIII, alínea b, do RICMS/97, conclui o referido Parecer:

“Da leitura do dispositivo acima citado, emana o entendimento no sentido de que, o contribuinte industrial terá direito ao crédito presumido nas operações com álcool etílico hidratado combustível - AEHC, nos percentuais estabelecidos em suas alíneas, desde que esta utilização seja autorizada pelo Diretor de Administração Tributária da região do seu domicílio fiscal, após Parecer técnico da Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis - COPEC. Portanto, obedecidos estes requisitos, poderá a consulente fruir do benefício, sem que esteja impedida de utilizar os outros créditos nas aquisições de mercadorias, com previsão no art. 93 do RICMS-BA.”

A infração 3 trata da mesma matéria, porém os créditos glosados se referem àqueles utilizados pelas aquisições de óleo diesel, da parte relativa à antecipação e/ou substituição tributária.

O art. 356, do RICMS/97 dispõe que ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, as operações internas com as mesmas mercadorias ficam desoneradas de tributação. Neste caso veda a sua utilização, salvo exceções expressas, que inclusive pode recair sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária. Uma destas exceções consta no seu § 3º, II. Ou seja, possibilita que poderão ser utilizados como crédito fiscal, tanto o imposto da operação normal, bem como aquele pago por antecipação quando o adquirente não for considerado contribuinte substituto. O contribuinte utiliza o óleo diesel no seu processo industrial, não o comercializando. Assim, não podendo ser considerado contribuinte substituto tem direito à utilização dos dois créditos fiscais, ou seja, do pagamento do imposto normal e do pago por substituição tributária.

Neste sentido, formulou consulta à Diretoria de Tributação desta Secretaria da Fazenda em

setembro de 2006 (fls. 84/85). Recebendo Parecer favorável, em outubro de 2006 utilizou como crédito fiscal a parte do imposto pago por antecipação e/ou substituição tributária que não havia apropriado. O autuado com o entendimento de que a empresa por utilizar crédito presumido não poderia utilizar tais créditos refez a conta corrente fiscal do estabelecimento cobrando diferenças nos meses de outubro e novembro de 2006. Mais uma vez, cabe razão à empresa, não existindo reparo no julgamento de 1^a Instância. Não existe qualquer vedação legal da utilização, em sua totalidade, dos créditos decorrente, no caso específico, do óleo diesel adquirido para o seu processo produtivo, pelo fato de ser optante da utilização de créditos presumidos conforme já analisado anteriormente.

Relativamente à infração 1, mais uma vez a Decisão recorrida não tem qualquer motivo a ser reformulada. Por isto, transcrevo neste voto a sua conclusão. *“No que diz respeito ao momento do exercício do direito ao crédito presumido, também assiste razão ao autuado, haja vista que o senhor Diretor da DAT/SUL ratificou os termos do Parecer nº. 9675/2005, objeto do Processo nº. 162941/2005-3 em 18/11/2005, valendo dizer que, a partir daquela data o contribuinte estava autorizado a fruir do benefício, mesmo a ciência tendo ocorrido em 13/12/2005. Portanto, considerando que o crédito presumido é utilizado na apuração mensal do imposto, entendo que o autuado agiu corretamente ao escriturar no mês de dezembro de 2005, a parcela do referido crédito presumido correspondente às operações realizadas a partir de 18/11/2005.”*

Por fim, observo que o fiscal autuante foi claro em determinar que tais créditos utilizados se referiram a entradas de insumos e, conforme planilha apensada aos autos pelo contribuinte (fls. 81/82) trataram de aquisições de combustível e suas respectivas prestações de serviços de transporte.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter inalterada a Decisão recorrida, ressaltando que embora a 3^a JJF tenha determinado que o órgão competente da Secretaria da Fazenda homologasse os valores do imposto recolhido, o contribuinte nada pagou. Portando, não existe qualquer homologação a ser realizada.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 110427.0021/07-2, lavrado contra **USINA SANTA MARIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$113.670,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de setembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS