

A. I. N° - 269277.0003/07-0
AUTUADO - NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.
AUTUANTE - OSVALDO AZEVEDO BASTOS FILHO
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 19.06.2008

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0214-01/08

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. ATIVO PERMANENTE. Os créditos fiscais lançados integralmente pelo contribuinte em sua escrita fiscal não têm amparo na legislação do ICMS. Contudo, não havendo créditos compensados não se pode impor exigência de imposto. Nessa situação os créditos só se tornam indevidos na medida em que sejam efetivamente apropriados, ou seja, quando utilizados para amortizar ou compensar valores lançados a débito do ICMS. Verificou-se tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, prevista no artigo 42, inciso XVIII, “b”, da Lei n° 7.014/96, instituidora do ICMS no Estado da Bahia. Arguição de nulidades não acolhida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/07/2007, imputa ao autuado o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de utilização de crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, por ter ocorrido apropriação de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2002, janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 209.291,67, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 98 a 108, sustentando que a acusação não merece acolhimento em função da ilegalidade que ostenta e irá provar.

Aduz que, no momento da elaboração do lançamento o autuante fica jungido aos estritos limites da lei, por se tratar de ato administrativo eminentemente vinculado, conforme se infere do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN. Assim sendo, no Auto de Infração não pode existir imprecisão, sob pena de incorrer em cerceamento do direito de defesa, já que está vinculado ao princípio da reserva legal.

Afirma que não nega o direito de a fiscalização verificar a Planilha CIAP, para fins de apuração de ilícitos tributários, porém, o seu inconformismo decorre da falta de amparo legal para a ação levada a efeito pelo autuante, haja vista a inexistência de apropriação de crédito relativo a bens do ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação, desde quando os créditos lançados no Controle do ICMS do Ativo Permanente (CIAP) seguiram as regras contidas no art. 339, § 2º do RICMS/BA, que reproduz.

Ressalta que embora tenha sido elaborada a Planilha CIAP, o valor mensal de direitos levantados (1/48), foi lançado no livro de Apuração Especial, onde se constata que nenhum valor foi utilizado ou apropriado até o momento atual, permanecendo acumulado todo o montante proveniente do CIAP, tendo em vista que o impugnante somente opera com mercadorias enquadradas no regime de

substituição tributária, não tendo como usá-lo. Anexa as planilhas do CIAP às fls. 110 a 134 e as folhas do livro Registro de Apuração Especial às fls. 135 a 209.

Sustenta que a falta de utilização de crédito fiscal, que nem mesmo foi apropriado, não se constitui em causa de lançamento de ofício. Por outro lado, observa que a multa aplicada com base no transcreto art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 se refere ao uso indevido de crédito fiscal, o que, repete, não ocorreu. Aduz que, assim, o Auto de Infração não oferece uma descrição clara do fato imponível, como prevê a legislação.

Salienta que nas planilhas do levantamento fiscal se depreende que diz respeito a uma pretensa redução do valor do crédito lançado na Planilha CIAP, estando a suposta irregularidade enquadrada no Auto de Infração no art. 93, § 17 do RICMS/97, que transcreve. Registra que nenhum dos incisos do referido § 17 cuida de redução do valor do crédito a ser lançado no CIAP, desde quando o inciso II faz referência tão somente à necessidade de se considerar a proporção das operações isentas ou não tributáveis, destacando, contudo, que não opera com mercadorias alcançadas por esses tratamentos fiscais. Conclui, dessa forma, que o entendimento do autuante vai de encontro com as normas citadas, que foram tidas como infringidas.

Acrescenta que nos artigos 79 a 97 do RICMS/97, que tratam de redução da base de cálculo, não existe nenhuma citação a crédito relativo ao CIAP, enfatizando que se não há lei explicitando a infração, a autuação não pode prosperar.

Finaliza requerendo a improcedência do Auto de Infração, por falta de suporte fático e fundamentação legal, protestando por todo gênero de prova admitido em direito, pugnando por diligência caso seja julgada necessária, a fim de verificar o excesso de exação contida na ação fiscal.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 211/212, contestando a argumentação defensiva de que não tem como se apropriar ou utilizar os créditos fiscais, por operar apenas com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Afirma que o fato de o contribuinte ter efetuado o lançamento do crédito no livro Registro de Apuração Especial não o isenta da penalidade aplicada, haja vista que o citado livro se refere a um documento de escrituração de crédito, caso em que os efeitos dessa escrituração se equiparam aos lançamentos realizados no livro Registro de Apuração do ICMS.

Sustenta que o referido lançamento dá ao contribuinte o direito de utilizar esse crédito a qualquer tempo, pois mesmo que opere exclusivamente com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, poderá transferi-los para outras empresas ou efetuar quitação de Autos de Infração, procedimento este já adotado por uma filial do autuado, conforme Processos de nº.s 090017/2002-9 e 180123/2002-0. Reproduz o artigo 97, inciso I, alíneas “a” e “b” do RICMS/97, para afirmar que esses dispositivos servem de base para a autuação, sugerindo o procedência total do Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal – JJF, considerando que na coluna “redução da base de cálculo”, constante da planilha apresentada às fls. 08/09, não há identificação do motivo pelo qual houve a glosa do crédito fiscal, o que pode vir a representar em dificuldade do entendimento do fato imponível, após discussão em Pauta Suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência à SAT/COPEC, para que o autuante ou outro preposto fiscal a ser designado esclarecesse qual o procedimento adotado na elaboração dos valores constantes das colunas “redução da base de cálculo” e “crédito indevido” inseridos na planilha acima referida.

Em seguida deveriam ser entregues ao autuado cópias reprogramáticas da informação apresentada pelo diligente, dos novos elementos trazidos ao processo, se fosse o caso, bem como do termo de diligência, quando deveria ser concedido o prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, o impugnante se manifestasse nos autos. Nesse caso, deveria ser dada ciência ao autuante.

Em atendimento à diligência solicitada, o autuante esclareceu à fl. 227 que o impugnante opera exclusivamente com revenda de GLP, produto que é beneficiado com redução de base de cálculo de 29,4117%, conforme artigo 81, inciso I, do RICMS/BA, e que nos termos do artigo 97 do RICMS/BA, quando um produto for tributado com redução de base de cálculo, esta redução será também aplicada aos créditos.

Considerando que não foi dada ciência ao contribuinte, conforme determinado na diligência, esta 1^a JJF, retornou o processo à SAT/COPEC (fl.229), a fim de que entregasse ao autuado, cópia reprográfica da informação apresentada pelo autuante, bem como informasse ao contribuinte sobre o prazo de 10 (dez) dias, para manifestação, querendo.

À fl. 231, consta intimação ao contribuinte com a respectiva ciência, porém, sem manifestação posterior sobre a informação fiscal.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre utilização indevida de crédito fiscal, relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, em decorrência de o contribuinte ter se apropriado de valor superior ao permitido pela legislação, ou seja, quando do cálculo de um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, não foi observada a redução da base de cálculo no percentual de 29,4117%, considerando que o sujeito passivo opera exclusivamente com a mercadoria GLP, produto cuja tributação é efetivada com essa redução, de forma que a carga tributária incidente seja da ordem de 12%.

Inicialmente, no que concerne às preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, que consistiram na argumentação de que na descrição das infrações e na fundamentação legal existe inexactidão dos fatos que deram origem aos créditos apurados, bem como que não teria sido apontada a origem do débito, o que redundaria no cerceamento ao seu direito à ampla defesa, estando este vinculado ao princípio da reserva legal, sob o entendimento de inexistência de clareza e precisão nos elementos que deram origem ao crédito tributário, constato que não podem prosperar.

Observo que a alegada falta de clareza e precisão do lançamento não ocorreu, haja vista que os demonstrativos acostados aos autos pelo autuante evidenciam a natureza da infração atribuída ao autuado.

Ademais, a diligência solicitada por esta 1^a Junta de Julgamento Fiscal, teve na informação prestada pelo autuante, a elucidação dos pontos suscitados pelo impugnante e que tinham pertinência com o caso. Constatou que os papéis de trabalho apresentados pelo autuante contêm os elementos suficientes para se determinar, com precisão, a infração e o infrator, inclusive, por terem sido elaborados com base nos documentos e livros fiscais apresentados pelo próprio contribuinte, estando a descrição da irregularidade no Auto de Infração muito clara e precisa.

No que concerne à argüição de nulidade do lançamento sob a argumentação de que o enquadramento legal não condiz com a infração atribuída ao contribuinte, saliento que a acusação se refere ao seguinte fato: *“utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação”*. Noto, deste modo, que a infração imputada tem previsão objetiva no RICMS/97, estando o fato gerador devidamente indicado, o que lhe dá fundamentação legal. Relativamente a este ponto, o art. 19 do RPAF/99, não deixa margens a quaisquer dúvidas de interpretação, conforme segue: *“A indicação de dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”*

Vejo que o Auto de Infração contempla as disposições previstas no RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que regulamenta a Lei 7.014/96, instituidora do ICMS no Estado da Bahia. Ademais, o § 17 do art. 93 do RICMS/97, apontado no Auto de Infração, traz em seu inciso III a determinação de que na apuração dos créditos relativos aos bens destinados ao ativo imobilizado

deve ser observada a “*relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período*”. Considerando a existência de redução da base de cálculo em todas as operações de saída promovidas pelo autuado, entendo ter total pertinência o dispositivo analisado. Além disso, sendo a redução da base de cálculo um benefício fiscal, com natureza de uma isenção parcial, constitui-se, portanto, uma norma de exceção no plano da incidência do tributo. Assim, seguindo a disposição contida no art. 111, inciso II do CTN (Código Tributário Nacional), as normas legais que concedem benefícios devem ser literalmente interpretadas, cabendo ao seu aplicador restringir-se ao que se encontra previamente previsto em lei.

Assim, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal atende as determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No respeitante ao mérito da autuação, verifico que a metodologia adotada pelo autuado na apuração do crédito fiscal da forma como foi realizada também contraria o disposto no artigo 97, inciso I, alínea “b” do RICMS/97, que assim determina:

“*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

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

...

b) forem tributadas com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução;”

Esclareço que tendo em vista que na peça defensiva o autuado arguiu que não compreendera a infração que lhe fora atribuída, assim como a planilha elaborada pela fiscalização, afirmando, inclusive, que o entendimento do autuante não encontrava amparo nas normas tidas como infringidas, o processo foi convertido em diligência, para que fossem oferecidos os esclarecimentos concernentes ao procedimento adotado na indicação dos valores existentes na planilha elaborada pelo autuante, a fim de preservar os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Atendendo a diligência, o autuante esclareceu que o impugnante opera exclusivamente com revenda de GLP, produto que é beneficiado com redução de base de cálculo de 29,4117%, conforme artigo 81, inciso I, do RICMS/BA, e que nos termos do artigo 97 do RICMS/BA, quando um produto for tributado com redução de base de cálculo, esta redução será também aplicada aos créditos.

Observo nos demonstrativos acostados aos autos, que o autuante cumpriu acertadamente as determinações do artigo 97, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA, indicando, de forma detalhada, os valores dos créditos totais lançados a cada mês, em relação aos quais aplicou o percentual de redução da base de cálculo cabível, obtendo os valores consignados de forma indevida em cada período de apuração, que resultaram nos valores lançados no Auto de Infração em exame.

No entanto, considerando que a infração apurada se refere ao lançamento de créditos fiscais em valores superiores ao permitido, restando comprovado que o contribuinte não utilizou tais créditos, isto é, não se apropriou ou compensou para dedução de valores lançados a débito do imposto, pode

se afirmar que não ocorreu o fato gerador de crédito indevido, e, por consequência, descumprimento de obrigação tributária principal, conforme exigido na autuação.

Certamente, no presente caso, houve descumprimento de obrigação acessória, passível de aplicação da multa tipificada no artigo 42, inciso XVIII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, que estabelece a penalidade de R\$ 140,00, pela escrituração irregular, em desacordo com as normas regulamentares.

A propósito, vale registrar que a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, julgando matéria semelhante a do Auto de Infração em exame, decidiu pela aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do Acórdão nº. 0551-12/06, cujo voto do ilustre Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, reproduzo em parte abaixo:

“VOTO

(...)

Todavia, quanto à exigência do imposto (obrigação principal), devo tomar por base os resultados apresentados pela ASTEC, após a revisão fiscal, pois entendo, que no caso em exame, só é devido ICMS, no valor de R\$ 40.345,16, que corresponde ao montante dos créditos fiscais que foram efetivamente utilizados para compensar débitos do imposto. Esse entendimento tem por suporte a própria sistemática de apuração do imposto de circulação de mercadorias e serviços, que resulta do confronto entre créditos gerados pelas entradas e débitos decorrentes de saídas tributadas. Em decorrência, o tributo só se torna exigível se o crédito apropriado for compensado, ou seja, se for efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito. Em outras palavras: só há fato gerador de crédito indevido se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal.

Todavia, impõe-se, no caso vertente, se declarar a ilegitimidade dos créditos fiscais que ainda remanescem lançados na escrita fiscal do autuado, no montante de R\$ 16.073.992,39, posto que os mesmos têm origem em operações cujo imposto já se encontrava pago pelo regime de substituição tributária. O contribuinte não pode deles se apropriar, pois haveria ofensa à regra inserida no art. 356 do RICMS/97, que prescreve que ocorrido o pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária. Sobre esta questão o STF já se pronunciou, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, conforme foi mencionado linhas acima, quanto nos referimos à ADIN nº 1851-4.

Entendo que em relação ao montante dos créditos fiscais não compensados, mas que permanecem escriturados de forma indevida, verificou-se apenas o descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inc. XVIII, letra “b”, da Lei nº 7.014/96, que prevê a penalidade de R\$ 140,00, pela escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS, na coluna “Outros Créditos, onde se encontra consignado o lançamento escritural dos valores que deverão ser estornados”.

Em face do quanto acima exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para condenar o contribuinte e efetuar o pagamento de ICMS, no valor histórico de R\$ 40.345,16, mais acréscimos legais, que corresponde ao montante dos créditos fiscais que foram efetivamente utilizados para amortizar débitos de ICMS.

Quanto à parcela dos créditos remanescentes, que permanecem indevidamente escriturados nos livros fiscais do autuado, no valor R\$ 16.073.9992,39, correspondente à diferença aritmética entre o que foi compensado e o lançado, aplica-se a penalidade de R\$ 140,00...”.

Diante do exposto, a autuação é parcialmente subsistente, com a aplicação da multa de R\$ 140,00, prevista no artigo 42, inciso XVIII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96.

Voto pela procedência em parte do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269277.0003/07-0**, lavrado contra **NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no art. 42, inciso XVIII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96 com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837,05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR