

A. I. N° - 232185.0002/08-0
AUTUADO - HITZ COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTE - MARCOS GOMES LOPES
ORIGEM - INFRAZ BRUMADO
INTERNET - 13.02.09

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0002-04/09

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. a) FALTA DE ESCRITURAÇÃO NOS LIVROS FISCAIS. Comprovada a omissão de lançamento de notas fiscais emitidas em vendas para terceiros. Infração caracterizada. **b) OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS.** Restou comprovado remessa do produto cruzeta de concreto T 2400mm 400 DAN. Comprovada a regularidade das demais remessas. Infração parcialmente caracterizada. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO.** Comprovada a aquisição de diversos bens para o ativo permanente e sem o respectivo pagamento. Infração caracterizada. **b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA USO E CONSUMO.** Comprovada a aquisição de diversos bens para consumo do próprio estabelecimento que alega ter efetuado o pagamento na saída dos bens, o que é inverossímil. Infração caracterizada. **3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO PERMANENTE.** É cabível o crédito na proporção 1/48 mês, através CIAP, na forma da lei, não obedecida pelo autuado. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares invocadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/08, exige ICMS no valor de R\$ 268.088,11, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 710,00 em decorrência das seguintes infrações:

01. Descumpriu obrigação tributária principal através de ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente em lei. Consta que o sujeito passivo arrancou via fixa do talão da nota fiscal nº 26, emitida em operação de venda a COELBA e não a escriturou; prestou declaração de extravio das notas fiscais de 121/170, porém as notas de nºs 167, 169 e 170 foram emitidas em operações de venda para COELBA, tudo conforme anexo 01, relatório da empresa e cópias das notas fiscais. Valor R\$ 151.285,58, multa de 100%.
02. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operação tributada como não tributada, regularmente escrituradas, relativa à nota fiscal nº 71. Valor R\$ 35,70, multa de 60%.
03. Omissão de saída de mercadoria decorrente do não lançamento do documento fiscal nos livros próprios, relativo à nota fiscal nº 72. Valor R\$ 28,90, multa de 70%.
04. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da entrada de mercadorias não registradas, conforme anexo 04. Valor R\$ 240,00, multa de 70%.

05. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, conforme anexos 05/06. Valor R\$ 12.809,90, multa 60%.
06. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme anexos 07/08 - R\$ 8.616,48, multa 60%.
07. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento; anexos 09/10. Valor R\$ 2.439,06, multa 60%.
08. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento; anexos 11/12. Valor R\$ 1.639,32, multa 60%.
09. Deixou de escriturar o Livro Fiscal Registro de Produção e Estoque. Multa de R\$ 460,00.
10. Descumpriu obrigação tributária principal através de ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente em lei. Consta que o contribuinte em operação de venda para entrega futura, acobertada por Regime Especial do adquirente (COELBA), parecer GECOT 9.620/05 para que a tributação do ICMS ocorresse no faturamento da mercadoria em vez de ocorrer na remessa, conforme previsto nos artigos 411/412 do Decreto 6.284/97, deu saída nas operações de remessa a maior que o valor do faturamento, resultando recolhimento de ICMS a menos, conforme anexos 13/14. Observa que as saídas omitidas das infrações 01 e 03 foram consideradas efetivas para que não ocorresse a bitributação. Valor R\$ 90.993,17, multa 100%.
11. Alegou extravio de talão de notas fiscais 121/170, mas as notas fiscais 167, 169 e 170 tiveram saídas de mercadorias para a COELBA. Multa de R\$ 250,00;

O autuado em sua impugnação (fls. 389 a 405), através de seus advogados legalmente constituídos, mandatos procuratórios à fl. 407, contestou as infrações conforme a seguinte exposição:

Quanto à infração 01, alega que houve simples ocorrência de erro por omissão formal sanável e qualquer outra avaliação subjetiva fere o princípio da boa fé. Diz que o autuante se excedeu em suas conclusões ao criminalizar a inadimplência contestada e que a mera ausência de pagamento dos tributos pelo contribuinte não pode ser considerada como ilícito penal.

Diz que a nota fiscal nº 26, no valor de R\$ 7.036,35, cujas vias foram destacadas do talonário, está devidamente registrada no livro Registro de Saída, à página 32, livro Caixa pagina 12 e no livro Registro de Apuração (anexo 06). Afirma que o talonário foi subtraído da empresa quando já emitidas as notas fiscais 167, 169 e 70, juntamente com outros materiais, conforme o boletim de ocorrência (anexo 02) e não foram lançados justamente por faltar as segundas vias presas ao talão. Argumenta ainda que todas as operações de saídas de mercadorias estão escrituradas e à disposição do fisco, que as transações são formalizadas por Contratos e Pedidos, reconhecendo apenas o embaraço à ação fiscal pela natureza das operações e total registro em documentos próprios, cuja sanção apropriada para a infração está prevista no art. 42 inciso XV-A, Lei nº 7.014/96.

Alega que é um dos maiores contribuintes da região, R\$ 437.892,97, nos últimos dois anos; que todas as operações de saídas estão registradas nas notas fiscais que acobertam remessas aos mais diversos destinos determinados pela COELBA e que tais operações exigem logística de armazenagem e mecanismos de controle complexos, por isso mesmo, sujeitos a erros. Justamente essa diversidade de controles permitiu o trabalho fiscal e sustentaram a infração 10, cujas notas fiscais foram relacionadas no demonstrativo “remessa de encomenda”.

Insiste, eliminada a grave acusação de fraude ou simulação, havendo apenas um erro formal sanável, tendo em vista que em função do contrato com a COELBA, cliente que responde por quase a totalidade de seus negócios, impossível a existência de irregularidades. Diz ainda que a fiscalização, revelando o erro praticado presta um serviço à própria empresa, além disso, pela tipificação da infração, não especificada na lei, a multa é interpretação subjetiva do autuante.

Afirma que por ter agido com boa-fé é inconcebível a multa de 100%, invocando artigos 106 e 112 CTN, que trata de interpretação e integração da legislação tributária, complementa que multa nesse patamar é exorbitante e o Estado assenhora-se do patrimônio do devedor, prejudicando suas relações comerciais lembrando que a multa cobrada na infração 11, já o apenou. Entendendo o Conselho de Contribuintes pela aplicação de multa que se aplique na forma prevista do artigo 42 XV-A, Lei nº 7.014/96; em último caso, decidindo pela aplicação de multa sobre o imposto devido, fato totalmente refutado, aplique-se 50% (art. 42, I, “a”) das operações escrituradas.

Na infração 05, diz que estando as operações escrituradas, a multa deve ser também de 50%.

Para a infração 06, diz que igualmente as operações estão devidamente escrituradas e o imposto que não foi recolhido no momento das aquisições, foi recolhido nas operações de saídas posteriores, sendo indevida a cobrança de imposto. Caso entenda-se em contrário, a multa a ser aplicada seria novamente a do artigo 42 XV-A, Lei nº 7.014/96.

A argumentação na infração 07 é de que o diferencial de alíquota será lançado no livro de apuração de ICMS, misturando-se com os demais (art. 5º, RICMS BA). Diz que o contribuinte tem direito ao crédito referente a aquisição de bens do ativo imobilizado (art. 93, RICMS BA), devendo proceder de acordo com os parágrafos 11 a 17, que transcreve, além do art. 339, RICMS BA.

Com relação à infração 10, diz que novamente o auditor foi subjetivo ao expor que o autuado descumpriu obrigação tributária diversa da especificada expressamente na lei. Assevera que a autuação trás “venda para entrega futura”, quando na realidade as mercadorias são faturadas para a COELBA que as retira de acordo com as suas necessidades.

Diz que firmou com a COELBA um contrato para fornecimento de materiais, que a empresa possui Regime Especial para figurar como depositário fiel e que os pedidos são emitidos na forma do sistema de compra eletrônica. Diz ainda que a autuação foi constituída a dar uma feição de irregularidade, utilizando termos próprios para designar a emissão de documentos fiscais. Assim, a nota fiscal fatura virou nota mãe e para notas fiscais de remessa emprega o termo remessa de encomenda. Define que a mercadoria está armazenada nas dependências do autuado e foram faturadas na forma do regime especial antes mencionado.

Descreve que a afirmação de que o autuado deu saída nas operações de remessa a maior que a faturada é fruto de falhas nas planilhas elaboradas e por desconhecimento e análise realista dos fatos. Relaciona levantamentos equivocados para as mercadorias POSTE CONC DT 9/200; POSTE CONC DT 9/400; POSTE CONC DT 9/600; POSTE CONC DT 11/200; POSTE CONC DT 11/400 POSTE CONC DT 12/400; POSTE CONC DT 12/600 e ressalta que se trata de operação comercial SUI GENERIS e pode isso ter causado o equívoco fiscal. Diz que antes do faturamento são realizadas inspeções através do documento chamado BIM, quando os materiais são aprovados ou rejeitados e isto não foi considerado na ação fiscal.

Aduz que a tributação é uma relação jurídica porquanto a mesma lei regula direitos e deveres dos contribuintes e do fisco. A lavratura de auto de infração flagrantemente improcedente transforma a relação de tributação numa relação de poder, reiterando que a acusação de ação ou omissão fraudulenta não guarda relação com a realidade complexa de fatores e circunstâncias das operações em questão. Salienta que as infrações não impugnadas serão quitadas.

Finaliza sintetizando os pedidos já formulados e reitera que as notas fiscais constantes dos anexos 04 e 05 demonstram a transparência das operações, ressaltando que as cópias coladas aos autos podem ser conferidas pelo fisco.

O autuado, através de seu procurador, volta a manifestar-se à fl. 2478, requerendo a emissão de documento de arrecadação relativo ao valor não impugnado, nos termos dos artigos 91 e 123, RPAF, relativamente às infrações 02, 03, 04, 08, 09 e 11.

Foram anexados os comprovantes de pagamento das infrações supracitadas extraídos do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária), fls. 2483/2485.

O autuante, na informação fiscal prestada às fls. 2489/2493, repete de forma resumida os termos da impugnação e dos pedidos formulados, rebatendo-os na forma a seguir:

Infração 01 - a nota fiscal 26, embora retirada do talonário foi escriturada devendo ser excluída do lançamento; reitera o dolo e a simulação uma vez que o autuado fez comunicação de extravio do talão de notas com numeração 120/170, mas preencheu o formulário DOCUMENTOS FISCAIS NÃO UTILIZADOS; não considera crível que o autuado tenha esquecido vendas que montaram um total de R\$ 882.868,84; diz que existe um lapso temporal muito grande entre as datas de emissão das notas fiscais 167, 169 e 170 e o registro de queixa de furto e entre as notas fiscais 169 e 170, um lapso de 7 meses, sugerindo que o talão não foi furtado, mas utilizado para dar saída a mercadorias sem registro na escrita fisco contábil e assim, correta a aplicação da multa de 100%.

Infração 05 – esclarece que o ICMS decorrente do diferencial de alíquotas não estava lançado em livro fiscal tendo de ser apurado por meio de levantamento fiscal (anexos 05/06), por isso não cabe a multa de 50% como defende o autuado.

Infração 06 – esclarece que tais mercadorias foram adquiridas para consumo do próprio estabelecimento, não tendo saída posterior, como argumenta o autuado.

Infração 07 – informa que o direito ao crédito fiscal de bens destinados ao ativo fixo tem previsão no art. 93, V, “a”, RICMS BA, observadas as condições dos parágrafos 11, 12 e 17 do mesmo artigo, além do art. 339, que estabelece o uso de 1/48 por período de apuração, proporcional às saídas tributadas e que tenham sido escrituradas no CIAP, não tendo o autuado obedecido tais critérios.

Infração 10 – repete tratar-se de operação de venda com entrega futura, onde é emitida a nota para faturamento por ocasião da venda e, posteriormente, emitida nota de remessa por ocasião da efetiva saída e tradição do bem. No caso concreto, explica que o autuado emite nota fiscal chamada “venda à mercantil” no faturamento contra a COELBA, quando da saída efetiva da mercadoria, emite-se nota fiscal que o autuado chama de “remessa de encomenda” e que difere das operações clássicas de “venda para entrega futura”, em função do Regime Especial concedido (parecer GECOT 9.620/05) que determina a venda como momento do pagamento do ICMS, permanecendo o autuado como fiel depositário da mercadoria até a remessa.

Diz ainda que as planilhas foram compreendidas pelo autuado, o termo “nota mãe” significa a nota do faturamento para a COELBA e que “remessa de encomenda” são notas fiscais de remessa, descritas assim pelo próprio autuado. O levantamento consiste em comparar as notas de faturamento com as saídas efetivas, através as notas de remessas, verificando-se em vários produtos saídas por remessas em quantidade superior às discriminadas nas notas de faturamento. Em função do regime especial as notas de remessa saem sem tributação. Concluindo que houve saídas não faturadas e sem recolhimento do imposto. Irrelevante se tais mercadorias foram destinadas para a COELBA ou entregues a clientes diversos.

Lembra que as notas de vendas para a COELBA podem ser consistentes com os pedidos; a questão é que as saídas posteriores (remessas) foram superiores às vendas. As inspeções de materiais, alegadas pelo autuado, fazem referências às mercadorias constantes das notas de faturamento, armazenadas no autuado.

Finaliza pedindo a procedência em parte do auto de infração.

O autuado volta a manifestar-se acerca da Informação Fiscal prestada pelo Auditor Fiscal, às fls. 2496/2502, e, inicialmente reafirma os termos de sua impugnação; insiste que o auto de infração está eivado de conclusões equivocadas, pedindo que sejam respeitados os princípios constitucionais, entre eles o da boa fé.

Acerca da infração 01 – diz que o autuado reconhece um erro cometido, mas desconsidera a capacidade de erro também no autuado, numa visão distorcida do princípio de igualdade e da lealdade processual. Frisa que o direito processual fiscal e o processual penal orientam-se pelo princípio da legalidade estrita e da tipicidade fechada; assim, para tipificar conduta deve ter

embasamento fático e jurídico; o ônus da prova é de quem acusa. Transcreve ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, sobre o tema e jurisprudência do TRF.

Insiste que não há que se falar em simulação, fraude ou mesmo omissão, quando toda a operação está registrada pelos mais diversos meios de controle.

Acerca da infração 06 – insiste que a impossibilidade do uso integral e imediato dos créditos fiscais sobre materiais de uso e consumo prejudica a competitividade das empresas, a rentabilidade dos negócios. Nenhum crédito fiscal poderia deixar de ser imediato e integralmente reconhecido pelo fisco.

Acerca da infração 07 – volta a argumentar que a intenção do dispositivo legal (art. 5º, RICMS BA), é desonerar a produção a fim de que não se afete a competitividade e a lucratividade; que houve apenas descumprimento de obrigação acessória, o fato de não ter escrutinado o CIAP não afeta a arrecadação; repete que nenhum crédito fiscal poderia deixar de ser imediato e integralmente reconhecido pelo fisco, além do respeito ao princípio da não cumulatividade.

Acerca da infração 10 – diz que o autuante coloca mais uma vez suas convicções pessoais acima dos fatos, reiterando que não há venda para entrega futura. Rebate a afirmação do autuante sobre a compreensão das planilhas, na realidade faltam a elas coerência e consistência cronológica e factual. A infração se baseia em falho entendimento do autuante quanto às operações de comercialização das mercadorias. Conclui, reiterando todos os termos da defesa.

Em nova manifestação do autuante, (fls. 2.505/2.508) acerca das novas considerações do autuado, apresenta contra arrazoado reiterando as assertivas anteriores com a exclusão do ICMS relativo a nota fiscal nº 26 e que, efetivamente, foram omitidas as saídas das notas fiscais 167, 169 e 170; que o processo 027599/2008-0 somente foi protocolado após o início da ação fiscal; que o autuado declarou o extravio dos documentos sem utilização, quando na verdade serviu para as operações de vendas.

Sem acréscimos substanciais à informação prestada anterior, pede julgamento procedente do presente auto de infração.

VOTO

Antes do mérito, cumpre apreciar as preliminares invocadas pelo sujeito passivo em suas razões de defesa, ainda que de forma incidental.

1 – Princípio da boa fé - argumenta o autuado que no seu procedimento pode ter havido simples ocorrência de erro por omissão formal sanável, a avaliação subjetiva do autuante fere o princípio da boa fé e que a mera ausência de pagamento dos tributos pelo contribuinte não pode ser considerada como ilícito penal.

É cediço que o princípio da boa-fé está presente no direito tributário brasileiro, embora não seja inserto em uma cláusula geral específica. O referido princípio tem incidência na relação jurídica tributária gerando direitos e obrigações tanto para o fisco como para o contribuinte. Assim, tal princípio é um importante mecanismo para evitar a elisão fiscal e, também, eventuais arbítrios e ilegalidades cometidas pelo fisco em detrimento do contribuinte. É esse mesmo princípio que baliza o equilíbrio jurídico na relação jurídico-tributária como modo de realizar efetiva justiça fiscal. Desse modo, a existência de qualquer avaliação de cunho subjetivo será combatida pelas instâncias de controle em respeito ao devido processo legal e os seus corolários do contraditório e da ampla defesa, observados nesse processo.

2 – Interpretação benigna e multa exorbitante – Afirma o autuado que tendo agido de boa-fé é inconcebível a multa de 100%, invocando em seu favor os artigos 106 e 112 CTN, que trata de interpretação e integração da legislação tributária.

A multa aplicada é decorrente do descumprimento da obrigação tributária, não tendo qualquer relação com boa fé do contribuinte, mas com realidade dos fatos, tendo em vista as razões retro

anunciadas durante a ação fiscal, sobretudo, porque a multa reclamada encontra amparo na Lei nº 7.014, de 04.12.1996. Quanto à interpretação mais favorável ao contribuinte, prevista no artigo 112, do CTN e como o próprio conteúdo da norma recomenda, ao definir infrações ou cominar penalidade, interpreta-se, existindo dúvida, a favor do sujeito passivo. Portanto, a regra a ser observada é na existência da dúvida, o que não parece ser o caso em questão. Quanto à regra do art. 106, CTN, igualmente incabível porque as infrações em questionamento não resultaram e não se situam no campo interpretativo, nem se observa a ocorrência de penalidades menos severas.

3 – Ônus da prova – Também no processo fiscal o ônus da prova não cabe ao contribuinte, mas à Fazenda Pública, uma vez que se trata de regra da teoria geral das provas, consubstanciada nas disposições do Código de Processo Civil, aplicada naturalmente ao Poder Público. Foram acostados aos autos tanto pela parte do auditor e da parte do autuado documentos e outras provas capazes de dirimir as querelas do presente processo, nem implicou situações capazes de autorizar a presunção, invertendo-se o ônus da prova.

4 – Tipicidade fechada – Alega o autuado sem razão visão distorcida do princípio de igualdade e da lealdade processual pelo fato do autuante não ter considerado as infrações cometidas como simples equívocos. Ainda que o direito processual fiscal deva ser efetivamente orientado pelo princípio da legalidade estrita e da tipicidade fechada. Entendo que as infrações foram descritas de forma satisfatória com a indicação dos dispositivos infringidos e de forma a permitir que o contribuinte apresentasse impugnação a todos os fatos narrados.

Rejeitadas por tais motivos as preliminares aqui invocadas.

No mérito, cuida o presente auto de questionar a exigibilidade de ICMS decorrente de 11 infrações mencionadas e relatadas acima que, após analisar as peças componentes do presente PAF, faço as constatações a seguir, exceto para as infrações 02, 03, 04, 08, 09 e 11, que além de não contestadas pelo impugnante, foram efetivamente reconhecidas com a apresentação de comprovante de seus respectivos pagamentos (fls. 2483/2485), não existindo, portanto, lide a ser apreciada.

Na infração 01 é imputado descumprimento de obrigação tributária principal através de ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente em lei, tendo em vista que, segundo a acusação, o sujeito passivo arrancou via fixa do talão da nota fiscal nº 26, emitida em operação de venda a COELBA e não a escriturou. Informa ainda que o autuado prestou declaração de extravio das notas fiscais de 121/170, porém as notas de nºs 167, 169 e 170 foram também emitidas em operações de venda para COELBA.

O autuado alega que houve simples erro formal sanável; que a nota fiscal nº 26, no valor de R\$ 7.036,35, apesar de destacada do talonário, está devidamente registrada no livro Registro de Saída, à página 32, livro Caixa pagina 12 e no livro Registro de Apuração (anexo 06); que foi subtraído o talonário onde constava as notas fiscais 167, 169 e 170, conforme boletim policial, por isso não lançadas.

Analizando as peças do processo, verifico que, com relação à nota fiscal 26 (fl. 32), no valor de R\$ 7.036,35, o próprio autuante reconhece a exclusão da respectiva exigência constante do demonstrativo de fl. 41, uma vez que embora retirada do talonário, foi escriturada regularmente em seu livro Registro de Saída de novembro/05 (fl. 2434), em cujo valor total de saída do mês (R\$ 235.461,11), estava incluído o valor da referida nota fiscal.

As demais notas fiscais relacionadas no demonstrativo de vendas omitidas, fl. 41, de nºs 167, 169 e 170, respectivamente nos valores R\$ 271.496,84; R\$ 46.890,00 e R\$ 564.492,00 (fls. 33/35), no entanto, não foram lançadas ou objeto de qualquer registro, como defende o autuado, e efetivamente correspondem à operações de vendas de mercadorias efetuadas para a CIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA – COELBA, conforme cópias das notas anexadas aos autos, às fls. 33/35.

A apuração das operações supracitadas, a evidência da ocorrência do fato gerador e, em consequência, a constituição de ofício do crédito tributário, ora reclamado, somente foi possível,

a partir de relatório enviado pelo destinatário das mercadorias (fls. 29/31), após solicitação do Auditor Fiscal, à fl. 27. Não obstante a tentativa de negar os fatos que determinaram o nascimento da obrigação tributária seja através da declaração de extravio feita pelo autuado, fl. 37, boletim de ocorrência policial (fl. 38) ou protocolo de “Documentos Fiscais não Utilizados” (fl. 39), a exigência resta cabalmente comprovada, nos termos e nos fundamentos legais argüidos pelo preposto da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Toda a documentação acostada aos autos nas razões defensivas, objetivando sustentar a perda ou extravio dos documentos, conforme relato acima, não é verossímil, uma vez que construída somente após a intimação para início da ação fiscal, no dia 03.01.2008, com único fito de negar o cometimento da infração.

Posto isso é a infração procedente no valor de R\$ 150.089,40.

Na infração 05, a exigência é porque o autuado deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, conforme demonstram os anexos 05/06, no valor R\$ 12.809,90.

A diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadoria destinada a compor o ativo imobilizado ou para serem utilizadas como material de uso ou consumo do contribuinte adquirente (art. 2º, IV, Lei nº 7.014/96), norma regulamentada pelo Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA).

Cabível lembrar que tal exigência encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII).

Assim, o contribuinte deverá pagar essa diferença de alíquotas, quando adquirir em operação interestadual, produtos ou serviços que não sejam objeto de posterior saída. Por isso, incidente nas aquisições de bens do permanente ou para uso e consumo. Por outro lado, quando as mercadorias adquiridas destinarem-se a posterior revenda ou forem integradas como insumos num processo industrial, não há falar em diferencial de alíquotas, pois na cadeia produtiva o destinatário original não figura como seu consumidor final.

Seu fato gerador, para efeito de pagamento, ocorre no momento da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento (art. 4º, XV, Lei nº 7.014/96), também regulamentado pelo Decreto 6.284/97 (art. 5º, I, RICMS/BA).

A base de cálculo do imposto foi tratada pela lei de ICMS do Estado da Bahia, em seu artigo 17, inciso XI. Ressalto que de acordo com o disposto no art. 69, parágrafo único, RICMS/BA, no cálculo do ICMS relativo à diferença de alíquota deve ser aplicado sobre o valor da operação, o valor do percentual correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

No caso concreto, verifico que os valores exigidos constam de demonstrativo de fls. 46 e 47 com a discriminação das notas fiscais relativas a aquisição de bens destinadas ao Ativo Imobilizado do autuado, base de cálculo das operações e o respectivo ICMS diferença de alíquota.

O autuado não apresentou quaisquer considerações substanciais acerca das aquisições tratadas, mas tão somente a respeito da multa aplicada à presente situação de descumprimento da obrigação tributária, entendendo ser de 50% (art. 42, I, “a”) e não 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, como consta do auto de infração, tendo em vista o registro das operações nos livros fiscais próprios.

Ocorre que a multa de 50% é aplicável na falta de recolhimento da diferença de alíquota por parte das pessoas dispensadas de escrituração dos livros de Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, a teor do art. 42, I, “b”, 2, Lei nº 7.014/96, o que não corresponde à situação do autuado. A

multa incidente na ausência de recolhimento do diferencial de alíquota é de 60%, conforme consta da neste processo, tendo em vista descumprimento de obrigação principal (art. 42, II, "f", Lei nº 7.014/96).

Do exposto, concluo que as compras de bens para integrar seu ativo fixo constituem fato gerador do ICMS da diferença de alíquota, conforme dispõe a legislação tributária. Infração procedente.

Na infração 06, a exigência é igualmente para a falta de recolhimento do ICMS diferencial de Alíquotas nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 8.616,48 e multa de 60%.

O autuado confirma não ter recolhido o imposto decorrente da aquisição das mercadorias, mas argumenta que o fez nas operações de saídas posteriores, cabendo-lhe tão somente a aplicação da multa de 60% prevista no art. 42, II, "d" Lei nº 7.014/96, conforme a orientação de seu § 1º.

A questão da aplicação da multa de 50%, já foi apreciada anteriormente. A aplicação exclusiva da multa de 60% (art. 42, § 1º) é cabível apenas nas hipóteses de imposto por antecipação, inclusive de antecipação parcial, na existência do pagamento do imposto que deveria ser feito na entrada, não o sendo, mas, comprovadamente, foi feito na saída.

Isto não ocorreu na situação em comento. Primeiro, porque a exigência aqui é ICMS diferença de alíquotas, em seguida, porque nenhum recolhimento houve da parte do autuado, tendo em vista que as mercadorias adquiridas, objeto dessa infração, relacionadas nos demonstrativos, fls. 48/50, foram destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, não comportando saídas posteriores.

Exigência, portanto, procedente, nos termos admitidos no presente auto de infração.

Na infração 07, exige-se ICMS em função do autuado ter utilizado indevidamente crédito fiscal de mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, valor de R\$ 2.439,06. O argumento defensivo é no sentido de que tem direito à utilização do crédito; que o artigo 5º do RICMS/BA prevê uma desoneração da produção a fim de não afetar a competitividade e a lucratividade, que o art. 93, RICMS/BA quer a exoneração integral de fases intermediárias de tributação, respeito ao princípio da não cumulatividade e ainda que a falta de escrituração do CIAP em nada afeta a arrecadação.

Com relação à utilização de tal crédito, necessário fazer as considerações a seguir:

O direito ao crédito de ICMS, relativo às aquisições de bens do ativo fixo, comporta discussão anterior à edição da Lei Complementar 87/96. Algumas posições defendiam que tal direito resulta diretamente da Constituição Federal de 1988 (artigo 155, § 2º), não podendo ser contestados pelas Fazendas Públicas Estaduais; outras, no sentido de que o próprio legislador constituinte ao conferir as unidades federadas a prerrogativa de celebrar convênio (LC 24/75) para regular provisoriamente a matéria, caso não editada a lei complementar necessária à instituição do ICMS, no prazo de sessenta dias, contados da promulgação da Constituição (art. 34, §8º) e amparados por tal dispositivo, os Estados e o Distrito Federal celebraram o Convênio ICM 66/88, o qual vigorou até a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87, de 13.09.96, que veio a dispor sobre o ICMS.

Assim, o mencionado Convênio veio a estabelecer expressa vedação ao aproveitamento do crédito do imposto que onerou as entradas de material de uso e consumo e bens para o ativo do estabelecimento (art. 31, II, Convênio ICM 66/88).

"Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

....

II – a entrada de bens destinados a consumo ou a integração no ativo fixo do estabelecimento;

.....".

Convém ressaltar que nem o preceito restritivo do Convênio ICM 66/88, nem aqueles encartados na legislação estadual dele derivados foram declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário.

No entanto, as dúvidas existentes sobre o aproveitamento do crédito fiscal incidente sobre as operações de aquisição de bens destinados a integrar o ativo permanente foram espalhadas com a edição da Lei Complementar 87/96 (art. 20) que previu expressamente, agora em contrário, o direito ao crédito, inicialmente, integral, com vigor em 01.11.96 (art. 36). Posteriormente, a Lei Complementar 102, de 11.07.00, modificando alguns dispositivos da LC 87/96, entre os quais, o próprio art. 20, estabeleceu que o crédito de ICMS, incidentes na aquisição de bens destinados ao ativo permanente seria efetuado de forma temporal e em 48 parcelas mensais e consecutivas. Havendo, portanto, alteração na regra de apropriação do crédito fiscal referente a tais aquisições, o qual passou a ser de 1/48 do valor destacado na nota fiscal e não mais pelo seu total como, aliás, fez o autuado, conforme demonstrativos de fls. 51/52.

Tal regramento está disciplinado no artigo 93, V, “a”, §§ 11 a 17, além do art. 339, §2º, do RICMS BA, que dispôs sobre a apropriação desse crédito em 1/48, a partir de 01.01.01 (Lei nº 7.710/00).

Diverso do que argumenta o autuado, ao deixar de escrutar o documento denominado CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), deixou de efetuar o recolhimento do tributo devido, visto que não apurou os valores a que fazia jus em relação a cada mês (93, § 17, inciso I do RICMS/BA) em que ocorreu a apropriação indevida do crédito fiscal. Apurou o imposto devido de maneira diversa do que está previsto na legislação.

Por fim, com relação ao princípio da não cumulatividade, a Constituição de 1988 reservou à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, § 2º, XII, “c”) e esta o fez, com relação aos créditos fiscais originados das aquisições de bens destinados ao ativo fixo, definindo que esta compensação seria efetuada de forma escalonada mensalmente na forma 1/48, conforme § 5º do art. 20 da LC 87/96, com a redação dada pela LC 102, a seguir transcrito:

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

Portanto, entendo que o aproveitamento de crédito em 1/48 para os bens do ativo imobilizado (LC 102/00), da mesma forma que a Lei Complementar 87/96 ao postergar a utilização do crédito de bens de uso ou consumo estão formalmente corretos porque feitos através do veículo normativo prescrito pela Constituição. Apreciação de inconstitucionalidades ou afronta ao princípio Constitucional da não cumulatividade do ICMS, não compete a esse órgão julgador, conforme disposto no art. 167 do RPAF-BA, aprovado pelo Dec. 7.629/99.

Do exposto, o contribuinte não poderia utilizar integralmente o crédito fiscal destacado nas notas fiscais de aquisições de bens do ativo permanente e sim fazer a apropriação em quarenta e oito parcelas proporcionais às saídas das operações de saídas isentas e não tributadas em relação às operações ou prestações de saída efetuadas em cada período. Infração não elidida.

Com relação à infração 10, a exigência é para o recolhimento de ICMS a menos, tendo em vista descumprimento de obrigação tributária através de ação ou omissão não especificada na legislação tributária (saída nas operações remessa a maior que o valor do faturamento). Rebata o autuado que o auditor foi subjetivo ao fazer a exposição dos fatos que culminaram com a acusação fiscal e o que foi chamado de “venda para entrega futura”, trata-se, na realidade, de mercadorias faturadas para a COELBA que as retira de acordo com as suas necessidades.

Examinando as peças processuais verifico antes que o autuado teve a seu favor autorizado o Regime Especial (Parecer GECOT 9.620/05), na realidade, alteração de Regime anterior concedido à COELBA (Parecer GECOT 1.708/97), para a inclusão do estabelecimento autuado como seu fiel

depositário até a retirada dos bens adquiridos de seus fornecedores (fls. 410/411). Em decorrência desse contrato especial de compra e venda de mercadorias, efetuado entre o estabelecimento autuado e a Companhia concessionária do Serviço Público de Energia Elétrica do Estado da Bahia (COELBA), o negócio jurídico se completa somente com a remessa efetiva das mercadorias.

Por sua vez, o autuado questiona que a operação em questão não se trata de Venda para Entrega Futura, em função do Regime Especial concedido à COELBA. De fato, no caso concreto, não estamos diante de Vendas à ordem ou para entrega futura nos termos do art. 411, RICMS/BA, porque nestas existe vedação para o destaque do ICMS correspondente, no momento do faturamento, o que ocorrerá somente por ocasião da efetiva saída das mercadorias.

No caso em tela, a operação deverá ser tributada normalmente, no momento da circulação jurídica das mercadorias (faturamento), que, no entanto, permanecerá depositada no estabelecimento remetente por força do acordo celebrado com a COELBA, antes mencionado, ocorrendo a efetiva remessa em instante posterior, a depender da necessidade da Concessionária de Energia. Justamente para apurar se as remessas realizadas correspondem aos valores efetivamente faturados e lançados nos livros fiscais e contábeis, submetidos à incidência do ICMS foi que o auditor elaborou demonstrativos, planilhas (fls. 55/175), relacionando cada um dos produtos comercializados (postes de concreto e cruzetas) de forma cronológica, em função do faturamento, identificando as notas fiscais com natureza de operação “venda a mercantil” CFOP 5101 e comparando com as notas fiscais das efetivas saídas.

No entanto, alguns equívocos foram cometidos pelo autuante, a exemplo das notas fiscais de faturamento nº 21 (fl. 2147), cuja soma não foi considerada no demonstrativo de fl. 138; além da nota fiscal nº 55 (fl. 2180) que, não obstante constar como natureza da operação “remessa de encomenda” se refere a “venda mercantil” efetuada à Cia de Eletricidade do Estado da Bahia.

Analisaremos a seguir a repercussão da não consideração de tais documentos nesta infração.

1 - Poste de concreto DT 12/400, em novembro/05 (fl. 138) foi apurada omissão de faturamento de 10 unidades. Desconsiderada a nota fiscal de faturamento nº 21 com igual 10 unidades – R\$ 873,77.

2 – Cruzeta de concreto RET 2400mm 200, a nota fiscal 055, de 02.06.2006 (fl. 2180) com 1400 unidades não foi considerada no demonstrativo fiscal, apesar do lançamento no livro Registro de Saídas do estabelecimento, fl. 2311, tornando sem efeito as parcelas R\$ 1.398,76 (fl. 167); R\$ 7.218,20 e R\$ 1.578,28, (fl. 168).

3 – Poste de concreto DT 9/400, a nota fiscal 055, de 02.06.2006 (fl. 2180) com 140 unidades não foi considerada no demonstrativo fiscal, apesar do lançamento no livro de saída do estabelecimento, fl. 2311, tornando sem efeito as parcelas R\$ 56,73; R\$ 850,88; R\$ 1.981,66 (fl. 78); R\$ 9.389,33; 1815,22 (fl. 79); R\$ 226,90; R\$ 170,18; R\$ 113,45 (fl. 81).

4 – Poste de concreto DT 9/600, a nota fiscal 055, de 02.06.2006 (fl. 2180) com 20 unidades não foi considerada no demonstrativo fiscal, apesar do lançamento no livro de saída do estabelecimento, fl. 2311, tornando sem efeito as parcelas R\$ 653,85 (fl. 90); R\$ 581,20; R\$ 72,65 (fl. 91); R\$ 145,30 (fl. 92).

5 – Poste de concreto DT 11/200, a nota fiscal 055, de 02.06.2006 (fl. 2180) com 250 unidades não foi considerada no demonstrativo fiscal, apesar do lançamento no livro de saída do estabelecimento, fl. 2311, tornando sem efeito as parcelas R\$ 12.572,49 (fl. 97); R\$ 280,64 (fl. 97); R\$ 224,51 (fl. 99); R\$ 785,78; R\$ 112,25 (fl. 100).

6 – Poste de concreto DT 11/400, a nota fiscal 055, de 02.06.2006 (fl. 2180) com 310 unidades não foi considerada no demonstrativo fiscal, apesar do lançamento no livro de saída do estabelecimento, fl. 2311, tornando sem efeito as parcelas R\$ 13.661,77; R\$ 5.588,91 (fl. 113); R\$ 3.104,95 (fl. 114); R\$ 1.009,11 (fl. 116).

7 – Poste de concreto DT 11/600, a nota fiscal 055, de 02.06.2006 (fl. 2180) com 220 unidades não foi considerada no demonstrativo fiscal, apesar do lançamento no livro de saída do estabelecimento,

fl. 2311, tornando sem efeito as parcelas R\$ 2.151,56; R\$ 2.899,92 (fl. 129); R\$ 5.238,57; R\$ 3.835,38 (fl. 130), R\$ 3.367,65; R\$ 841,91 (fl. 131); R\$ 1.122,55 (fl. 132).

8 – Poste de concreto DT 12/400, a nota fiscal 055, de 02.06.2006 (fl. 2180) com 15 unidades não foi considerada no demonstrativo fiscal, apesar do lançamento no livro de saída do estabelecimento, fl. 2311, tornando sem efeito as parcelas R\$ 88,57 (fl. 138); R\$ 616,42; R\$ 1.062,84; R\$ 88,57 (fl. 139).

9 – Poste de concreto DT 12/600, a nota fiscal 055, de 02.06.2006 (fl. 2180) com 10 unidades não foi considerada no demonstrativo fiscal, apesar do lançamento no livro de saída do estabelecimento, fl. 2311, tornando sem efeito as parcelas R\$ 539,96 (fl. 144); R\$ 1.079,93.

10 – Cruzeta de concreto T 2400 mm 200, a nota fiscal 055, de 02.06.2006 (fl. 2180) com 60 unidades não foi considerada no demonstrativo fiscal, apesar do lançamento no livro de saída do estabelecimento, fl. 2311, sem efeito as parcelas R\$ 51,46 (fl. 150); R\$ 419,00; R\$ 411,64 (fl. 151).

Dessa forma, restou somente caracterizada a remessa não precedida da respectiva operação faturamento para o produto cruzeta de concreto T 2400mm 400 DAN, nos valores definidos no demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal, R\$ 566,32; R\$ 377,55; R\$ 111,04 (fl. 157); R\$ 355,34 (fl. 158); R\$ 44,42 (fl. 159) e R\$ 133,25 (fl. 160). Vale reiterar a nota fiscal nº 55 (fl. 2180) não foi considerada no levantamento fiscal.

Assim, a infração nº 10 é parcialmente procedente, no valor de R\$ 1.587,92.

Por fim e com relação ao inconformismo do autuado quanto à aplicação da multa de 100% na infração 01, reafirmamos o acerto fiscal, uma vez que não se pode considerar de boa fé a conduta do sujeito passivo consistente na falta de registro das notas fiscais nºs 167, 169 e 170, num total de R\$ 882.868,84, cuja apuração somente a partir de relatório enviado pelo destinatário das mercadorias (fls. 29/31), tendo o impugnante negado seguidamente o fato gerador da obrigação tributária através de declaração de extravio, boletim de ocorrência policial, além do protocolo de “Documentos Fiscais não Utilizados” Sem qualquer reparo a aplicação da multa.

Do exposto, reconhecidas as infrações 02, 03, 04, 08, 09 e 11, posteriormente recolhidos os valores respectivos; procedência integral para as infrações 05 (R\$ 12.809,90); 06 (R\$ 8.616,48) e 07 (R\$ 2.439,06); procedência parcial das infrações 01 (R\$ 150.008,94) e 10 (R\$ 1.587,92), voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232185.0002/08-0, lavrado contra **HITZ COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 177.486,68**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 151.677,32, 70% sobre R\$ 268,90 e 60% sobre R\$ 25.540,46, previstas no art. 42, incisos II, “f”, IV, “j”; VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 710,00**, previstas nos incisos XV, “d” e XIX do mesmo diploma legal, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR