

PROCESSO - A. I. Nº 206900.0064/07-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NORSA REFRIGERANTES LTDA.
RECORRIDOS - NORSA REFRIGERANTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0098-01/10
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
INTERNET - 22/09/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0280-12/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO. Infração elidida parcialmente. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Mantida a Decisão recorrida. **b) MATERIAL DE CONSUMO.** Modificada a Decisão recorrida. Trata-se de utilização de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de óleo diesel, conforme se depreende do levantamento realizado pelo autuante, não incluindo, ao contrário do alegado pelo recorrente, de Gás liquefeito de Petróleo (GLP) para uso em suas empilhadeiras. Quanto a este aspecto, a questão se apresenta com muita clareza. O uso do crédito fiscal em relação a aquisições de tais materiais, a princípio é vedado. Todavia, o recorrente, no período autuado (2004 e 2005), encontrava-se amparado por Regime Especial concedido através do Parecer nº 3850/2002, que autorizava o mesmo a aproveitar, por período de apuração do imposto, 91,34% do total do crédito fiscal relativo ao ICMS incidente nas aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios ou locados, para entrega de mercadorias a seus clientes, fora dos domicílios tributário do estabelecimento, sendo tal percentual determinado a partir dos meses de janeiro a maio de 2002. Dessa forma, tratando o Regime Especial uma excepcionalidade aplicável de forma individualizada àquele contribuinte, de acordo com as condições nele estabelecidas, deve ser seguido, sob pena de cassação. Entretanto, ainda que vedado na regra geral o uso de crédito fiscal, nas operações indicadas poderia o recorrente o uso do crédito fiscal em tais aquisições (óleo diesel). Ressalte-se que tal sistemática vigorou a partir de 2002, até a sua revogação através do Parecer nº 11741/2006, de outubro de 2006, determinando expressamente a perda de eficácia e validade jurídica daquele outro Regime Especial anteriormente concedido no período da autuação, os créditos apropriados pelo recorrente são legítimos, e tornam a acusação fiscal no tocante a este item, improcedente. **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS.** A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento

quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. **b) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO POR ANTECIPAÇÃO.** A lei atribui ao fabricante a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes. A realização de diligência pela ASTEC/CONSEF constata a existência de inconsistências, decorrentes da mudança de embalagem de determinados produtos no momento da comercialização. Refeitos os cálculos. Reduzido os valores dos débitos. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos em relação à Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão nº 0098-01/10 que se refere ao julgamento do Auto de Infração lavrado em 31 de março de 2008, o qual exige ICMS no valor de R\$ R\$581.114,78, acrescido da multas de 60% e 70%, decorrentes da constatação de seis infrações, das quais, compõem os recursos as seguintes:

INFRAÇÃO 2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, julho, setembro, outubro e dezembro de 2004, fevereiro, março, julho a setembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 69.045,62, além da multa de 60%;

INFRAÇÃO 3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 180.678,06, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 5. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2004 e 2005, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 285.243,79, bem como a multa de 70%;

INFRAÇÃO 6. Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2004 e 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.152,06, acrescido da multa de 60%.

A Decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão JF 0098-01/10 (fls. 680 a 688), baseou-se nos seguintes fatos, após não acolher as preliminares levantadas, bem como negar a realização de perícia, para embasar a Decisão proferida, especialmente em relação às infrações 2, 3, 5 e 6, objeto do presente recurso:

“ (...)

No que se refere à infração 02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento-, verifico que o autuado alega ter efetuado em

sua totalidade o estorno de 47/48 avos do valor total do crédito de ICMS sobre aquisições para o ativo imobilizado realizadas em cada mês, no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme doc. 03, juntado à defesa, tendo ocorrido apenas um erro material na defesa indicando que a comprovação do quanto alegado estaria em “doc. 05”, contudo, o Registro de Apuração do ICMS (doc. 03 da Impugnação) mostra o estorno do crédito mês a mês no campo “débito do imposto”, item 003 “estorno de crédito”.

Noto que o autuante diz que no anexo B do PAF, relativo à infração 02, foi apresentada uma relação de notas fiscais referentes às aquisições de mercadorias para compor o ativo imobilizado do autuado, identificando creditamento pelo valor total do ICMS destacado nos respectivos documentos, contrariando a legislação atual que determina à utilização de créditos a razão de 1/48 avos por mês, através de controle via CIAP, conforme o art. 93, §17 do RICMS-BA, porém, manifesta o entendimento de que o método utilizado pelo contribuinte, apesar de não ser o determinado pela legislação do ICMS não causa qualquer prejuízo ao Erário estadual, desde que os fatos estejam devidamente comprovados.

Em decorrência disso, esclarece que alterou o anexo B, para considerar os valores devidamente comprovados pelo impugnante através dos livros fiscais, mantendo os valores não comprovados, uma vez que, apesar de informar no texto de sua defesa que estaria apresentando planilha denominada de “Controle de apropriação do ICMS sobre aquisições para o ativo imobilizado (doc. 05)”, para prova dos estornos efetuados, não o fez, impossibilitando assim a perfeita identificação das notas utilizadas para efeito do estorno, mantendo a infração, com os novos valores apresentados.

Constatou assistir razão ao autuante, pois, deveria o contribuinte efetuar o creditamento relativo à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, na forma do §17 do art. 93 do RICMSBA, isto é, lançar o crédito a razão de 1/48 avos por mês, através de controle via CIAP e não o crédito integral conforme realizou. Contudo, como efetuou o estorno de crédito de 47/48 avos, através do livro Registro de Apuração do ICMS, do valor total do crédito de ICMS sobre as aquisições de bens destinados para o ativo imobilizado, realizadas em cada mês, efetivamente, tal procedimento não trouxe qualquer prejuízo ao Erário estadual, nos meses em que os estornos foram comprovados.

Ocorre que o impugnante comprovou, apenas, parcialmente, os estornos efetuados, conforme se verifica nos elementos acostados à defesa como “doc. 03”, sendo acatado corretamente pelo autuante os valores passíveis de identificação, mantendo os valores não comprovados, conforme alteração que realizou no anexo B, passando o valor originalmente exigido de R\$ 69.045,62 para 34.328,57. Infração parcialmente subsistente.

Relativamente à infração 03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento-, observo que o impugnante sustenta que não houve creditamento de ICMS referente à aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo, especificadas no Anexo C do Auto de Infração, tendo em vista que se trata de óleo combustível, para acionar empilhadeiras e veículos próprios, com a finalidade de efetuar o serviço de movimentação e carregamento das mercadorias a serem transportadas para seus clientes, sendo utilizado como produto intermediário, porquanto, está diretamente vinculado à comercialização dos seus produtos, os quais são tributados pelo ICMS, o que, por conseguinte, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade, lhe assegura o direito de se creditar do ICMS, restando claro que o autuante incorreu em erro ao considerar que utiliza crédito decorrente do uso e consumo nas entradas de combustíveis, já que, no caso em apreço, não há que se falar em uso e consumo, mas sim, em produto intermediário destinado ao exercício da atividade fim da empresa.

Certamente não pode prosperar a alegação defensiva de que o óleo combustível utilizado para acionar empilhadeiras e veículos próprios, com a finalidade de efetuar o serviço de movimentação e carregamento das mercadorias transportadas para seus clientes, tem a natureza de produto intermediário, haja vista que, tratando-se de estabelecimento comercial e/ou industrial, o acionamento de empilhadeiras e transporte das mercadorias comercializadas aos seus clientes, em verdade se caracterizam como uso e consumo, não passíveis de creditamento.

Na realidade, não há que se falar no âmbito do ICMS de crédito de combustíveis e lubrificantes por estabelecimentos que exercem atividade comercial e/ou industrial, pois tais produtos apenas geram crédito quando utilizados como insumos na atividade exercida por empresas prestadoras de serviço de transporte, nos termos do art. 93, I, “f” do RICMS/BA, ou quando utilizado como insumo no processo industrial.

Consigno que este tem sido o entendimento prevalecente neste CONSEF, a exemplo do Acórdão n. 0320-11/09, cujo trecho do voto vencedor proferido pela ilustre Conselheira Sandra Urânia Andrade reproduzo abaixo no que interessa a solução da presente lide:

“VOTO VENCEDOR

(...)

Esclarecido tal ponto, primordial para o entendimento da questão posta, também devemos esclarecer outro ponto imprescindível para tal fim. É que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, através da sua Diretoria de Tributação – Gerência de Consulta e Orientação Tributária (DITRI/GECOT), mediante o Parecer GECOT nº 539, expedido em 20/02/2002 em resposta à consulta formulada pela empresa Norsa

Refrigerantes Ltda., da qual faz parte o estabelecimento autuado, solicitando “orientação quanto ao direito a crédito do ICMS relativo às aquisições de combustíveis e lubrificantes, bem como de peças de reposição de seus veículos utilizados na entrega de produtos comercializados”, ao tempo que informou que utiliza caminhões próprios para efetuar a entrega de seus produtos aos clientes e que o custo dessa entrega é cobrado do cliente no preço do refrigerante, proferiu entendimento no sentido do direito a utilização do crédito fiscal nas aquisições dos combustíveis e lubrificantes nesta entrega.

(...)

Ora, o entendimento proferido no referido Parecer é claro: o direito a crédito fiscal na aquisição de combustíveis e lubrificantes pela consulente somente poderia ser efetivado desde que o contribuinte procedesse na forma do art. 646 do RICMS/BA, quando então restaria caracterizada a prestação de serviço de transporte, ou seja, é a atividade de entrega de mercadoria comercializada pela Norsa em veículo próprio considerada no Parecer como prestação de serviço de transporte. É esta a interpretação que foi dada no referido Parecer, e ainda que questionável tal interpretação, tal fato não pode ser apreciado por este CONSEF, pois não é objeto de questionamento nem pelo sujeito passivo, tanto que lastrou o lançamento a crédito fiscal na sua escrita nas aquisições de combustíveis e lubrificantes no Parecer multicitado.

Por outro lado, há um impasse no argumento do sujeito passivo, pois, se de fato o entendimento fosse de que não presta serviço de transporte, e sim efetua simples transporte de carga própria, não haveria qualquer possibilidade de creditamento nas aquisições de combustíveis e lubrificantes, posto que sendo atividade excluída do âmbito do ICMS por não-incidência, portanto sem destaque do imposto, não há que se falar em crédito algum.

E ainda: Não há que se falar no âmbito do ICMS de crédito de combustíveis e lubrificantes por estabelecimentos que exercem atividade comercial e/ou industrial, pois tais produtos apenas geram crédito quando utilizados como insumos na atividade exercida por empresas prestadoras de serviço de transporte, nos termos do art. 93, I, “f”, acima transcrito, inclusive citado expressamente no Parecer multicitado como lastro ao entendimento nele expresso, ou quando utilizados, no caso dos combustíveis, como força motriz do maquinário industrial. Ao serem adquiridos para utilização pelo estabelecimento comercial e/ou industrial, no transporte das mercadorias comercializadas aos seus clientes, em verdade se caracterizam como uso e consumo (despesas), não passíveis de creditamento.

E foi nessa linha que seguiu o Parecer em referência para possibilitar o creditamento, condicionando-o ao atendimento das regras do art. 646, II, do RICMS/BA, repetindo norma nacional, oriunda de convênio, que determina a inclusão do valor do frete, cobrado do destinatário/cliente, na base de cálculo da mercadoria que será objeto de tributação, caracterizando a atividade do contribuinte como prestação de serviço de transporte para fim de viabilizar o crédito dos combustíveis, apenas passível de utilização por empresas prestadoras de serviço de transporte.

Outro ponto, talvez o mais importante para o deslinde da Representação, é se de fato o contribuinte atendeu às condições estatuídas no Parecer para fruição do crédito fiscal. Segundo acusa o autuante no item 1 da autuação, o contribuinte não cumpriu as regras do dispositivo acima mencionado, efetuando o lançamento extemporâneo do crédito fiscal em sua escrita, pertinente aos exercícios de 2000, 2001 e 2002, sem comprovar que incluiu no preço da mercadoria vendida – refrigerantes – o valor cobrado do destinatário/cliente e ainda que tenha efetivado a entrega em veículo próprio.

Verificando os documentos de fls. 275 a 334, acostados pelo sujeito passivo a pedido do Procurador José Augusto Martins através do despacho de fls. 252 a 254, como prova de atendimento das condições do Art. 646 do RICMS/BA, multimencionado, de logo devemos ressaltar que não se prestam a tal desiderato. E, de fato, ainda que, por amostragem, não comprovam que nas operações de comercialização realizadas pela empresa, consubstanciadas nos documentos fiscais objeto da autuação, pertinentes aos exercícios autuados, foram incluídas as parcelas relativas ao frete no preço da mercadoria, como exige a alínea “b” do inciso II do referido dispositivo e nem há prova de que o transporte realizado o foi, de fato, em veículos próprios, locados ou arrendados, pois não há a necessária correlação dos dados do veículo nos referidos documentos fiscais, como exige a alínea “a” do inciso II do mesmo dispositivo.

À míngua desta comprovação, não há como se falar em direito a crédito fiscal do ICMS nas aquisições dos combustíveis pelo contribuinte, pois este só se perfaz, se o valor correspondente ao serviço prestado aos seus clientes for embutido no preço da mercadoria comercializada, sofrendo tributação por este imposto. Não deve ser olvidado que somente há que se falar em crédito de ICMS se houver um débito correspondente, daí porque o Parecer GECOT nº 539/02 proferiu entendimento no sentido de que haveria o direito ao crédito na aquisição de tais produtos por empresa comercial, desde que comprovasse que ao entregar seus produtos aos seus clientes e ao cobrar um valor por este serviço (que nada mais é do que frete) o acrescesse ao valor da mercadoria comercializada, tributando este serviço como parcela acrescida ao preço do seu produto. É a regra do art. 646 do RICMS/BA.

Registre-se que as notas fiscais acostadas pelo autuante conjuntamente com a peça inicial da autuação, ainda que, por amostragem – vide fls. 28 a 55 - comprovam o não atendimento por parte do contribuinte das

condições para fruição do crédito em apreço. Não se trata de mera formalidade, ressalte-se. As exigências da referida norma regulamentar visam tão-somente evidenciar que na operação de comercialização das mercadorias em que o próprio vendedor efetua o seu transporte até o cliente, cobrando deste um valor por este serviço, tal valor é tributado conjuntamente com a mercadoria.

Assim, equivocou-se a PGE/PROFIS não só ao entender que haveria direito a crédito fiscal do ICMS nas aquisições de combustíveis por realizar o sujeito passivo “transporte de carga própria”, pois como explicitado acima, na hipótese de não-incidência do ICMS não há que se falar em crédito fiscal, além do que o contribuinte não logrou comprovar que no preço das mercadorias por ele comercializadas incluiu o valor do serviço de transporte cobrado dos seus clientes, tributando a operação de circulação de mercadorias com este valor incluído, o que lhe permitiria o crédito dos combustíveis adquiridos para realizar este serviço de transporte. Aliás, por pertinente, devemos chamar atenção para o fato de que no despacho acima citado, proferido por este órgão jurídico – vide fls.254 – expressamente, asseverou-se que seria indispensável a prova por parte do sujeito passivo de atendimento das regras do art. 646 do RICMS/BA; como tal não ocorreu, não há lastro para a Representação em tela.

Melhor sorte não socorre o sujeito passivo ao apreciarmos a infração descrita no item 2 da autuação, pois, como já exaustivamente explicitamos, o entendimento proferido pela Diretoria de Tributação, expresso no Parecer que embasou o seu direito ao crédito fiscal na aquisição dos combustíveis, foi no sentido de que somente seria possível este creditamento, nos termos dos artigos. 93, I, “f” e 646 do RICMS/BA, equiparando o serviço de transporte por ele realizado, ao comercializar suas mercadorias aos seus clientes e cobrando por este serviço um valor a título de frete, a uma efetiva prestação de serviço de transporte.

Neste sentido, após alteração legislativa que desonerou as prestações internas de serviço de transporte, com efeitos a partir de 01/01/2003 – Lei Estadual nº 8.534/02 e Decreto nº 8.413/02 - não há que se falar em direito a crédito de combustíveis e lubrificantes, à míngua de regra de manutenção de crédito, o que levou, inclusive, à revogação do regime especial concedido ao contribuinte, acima mencionado, através do Parecer GECOT nº 11741/2006, proferido em 04/10/2006, cuja fundamentação para a sua revogação foi justamente o fato de que “... a partir da vigência do Dec. nº 8.413/02 tornou-se automaticamente inaplicável a disposição contida no Regime Especial concedido à Norsa Refrigerantes Ltda., no tocante à autorização para apropriação de 91.34% do total do crédito fiscal relativo ao ICMS incidente nas aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, fluidos e aditivos empregados em frota própria de veículos que realizam a entrega de mercadoria dentro do território do Estado da Bahia.”.

Assim, diante das razões acima aduzidas, somos pelo NÃO ACOLHIMENTO da Representação proposta, remanescendo o débito no valor de R\$217.597,15.”

Portanto, é possível afirmar no presente caso, que o creditamento levado a efeito pelo contribuinte efetivamente foi indevido, pois, somente poderia ter sido realizado com observância dos artigos. 93, I, “f” e 646 do RICMS/BA, desde que comprovado que ao comercializar suas mercadorias aos seus clientes tivesse sido cobrado pela entrega em seu veículo um valor a título de frete, caracterizando uma efetiva prestação de serviço de transporte.

Porém, mesmo que assim fosse, ou seja, que comprovasse a efetiva prestação de serviço de transporte, certamente o creditamento efetuado no período autuado – janeiro de 2004 a dezembro de 2005 – não mais poderia ser realizado relativamente às prestações internas, tendo em vista a desoneração de tais prestações a partir de 01/01/2003, em conformidade com o art. 12 da Lei Estadual nº 8.534/02 e Decreto nº 8.413/02. Infração subsistente.

(...)

No respeitante às infrações 05 e 06, observo que resultaram de levantamento quantitativo de estoques, redundando na apuração da falta de recolhimento do ICMS, no primeiro caso, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis devido à falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas, enquanto o seguinte se originou da falta de retenção e recolhimento do imposto relativo às saídas subseqüentes de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Cabe-me observar que o levantamento foi realizado pelo autuante com base nos livros e documentos apresentados pelo contribuinte, não cabendo a “contagem física” de estoque, conforme suscitado pelo impugnante, em razão de se tratar de levantamento referente aos exercícios fechados de 2004 e 2005, obviamente, não estando as mercadorias mais fisicamente em estoque no exercício de 2008, quando ocorreu a ação fiscal e, conseqüentemente, a lavratura do Auto de Infração em exame, descabendo falar-se em cerceamento de defesa.

Noto que ao impugnar estas duas exigências, o autuado aduziu que o Fisco não teria considerado os “swichts” realizados (substituição de determinada mercadoria por outra em embalagem diferente), assim como as perdas de produtos.

Considerando as alegações defensivas a 1ª JJF, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que fosse realizada revisão fiscal, considerando todos os elementos disponibilizados pelo impugnante, visando à indicação precisa dos débitos remanescentes correspondentes a essas duas exigências.

Ao cumprir a diligência, a ilustre Auditora Fiscal Alexandrina Natália Bispo dos Santos consignou nos termos do Parecer ASTEC N. 0133/2009, ter constatado a existência de inconsistências no levantamento levado a efeito pelo autuante, realizando as correções e ajustes que se fizeram necessários com apresentação de documentos.

Registrou ainda a diligente que o autuado não comprovou através de documentos idôneos as ocorrências das alegadas perdas, conforme expressa em sua manifestação, demonstrando apenas que realizou lançamentos a esse respeito em sua contabilidade.

Concordo com o seu posicionamento a respeito das alegadas perdas, tendo em vista que qualquer perda de produto acabado deve ser documentada e considerando que o contribuinte não apresentou quaisquer provas documentais que dessem base as suas argumentações.

Assim sendo, mantenho o resultado apurado pela diligente da ASTEC/CONSEF, que se encontra apontado nos demonstrativos de fls. 1346 a 1351, de forma que a infração 05 passa para o valor de R\$254.184,23 e a infração 06 para o valor de R\$151,70, totalizando o valor R\$ 254.335,93.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para manter integralmente as infrações 01, 03 e 04, e de forma parcial as infrações 02, 05 e 06, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

A JJF recorreu de Ofício de sua Decisão a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 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 de outubro de 2000.

Cientificado da Decisão, e inconformado com a mesma, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário (fls. 1.441 a 1.465), no qual se insurge contra as infrações 2, 3, 5 e 6.

Em relação à infração 2, defende posição no sentido de que a diligência considerou apenas uma parte do estorno, entendendo que a parte remanescente é também improcedente. Isso por que na Planilha de Controle de Apropriação do ICMS sobre Aquisições para o Ativo Imobilizado, agiu “realizando, por sua vez, o cálculo do estorno de 47/48, para efeito de definição da parcela mensal a ser apropriada e assim por diante. E se o recorrente realizou o estorno do crédito fiscal não pode prevalecer à exigência fiscal, primeiro porque implicará na glosa total do crédito que é garantido pela legislação só que na modalidade fracionada, segundo porque implica em enriquecimento sem causa do Fisco”.

Afirma que o levantamento de controle que adota, não traz nenhum prejuízo para o Fisco, “conforme foi atestado pelo autuante em suas Informações Fiscais, que utilizando os dados do recorrente reconheceu que parte do crédito foi estornado. E na mesma forma procedeu o recorrente quanto aos valores ainda existentes no Auto de Infração, os quais são consignados no movimento de apuração”.

Reconhece que o disposto na Lei Complementar nº 87/96, artigo 20, § 5º, não foi obedecido. Todavia, o imposto devido não deixou de ser recolhido, vez que “houve apenas a postergação do seu pagamento, já que nos períodos subsequentes o recorrente recolheu a maior, não trazendo, portanto, qualquer prejuízo ao Estado”.

Após transcrever o enunciado da Lei Complementar nº 87/96, infere que “se na eventualidade o recorrente apropriou o crédito de ICMS de uma só vez, sem observar as determinações contidas na LC nº. 87/96, o imposto devido pelo recorrente no momento da utilização integral do crédito foi pago nas operações subsequentes, caracterizando a figura da postergação do imposto. E não poderia ser diferente, já que a antecipação do crédito gera indubitavelmente o recolhimento a maior do ICMS nos períodos seguintes”.

Informa que sua prática não se configura em elisão do tributo, e que “o Fiscal Autuante deveria ter averiguado, quando da fiscalização, se o recorrente efetuou o pagamento do ICMS devido nas operações subsequentes. Esta era e é uma ação a ser realizada ex officio, sem qualquer necessidade de impulso pelo recorrente, pois se esta realizou o pagamento, o Fisco não pode

cobrar novamente. Pensar diferente seria incidir o fisco receber duas vezes o mesmo imposto, o que é absolutamente ilegal e inconstitucional”.

Transcreve julgados do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, que entende amparar sua pretensão, para sustentar, ainda, que alguma penalidade restasse ser cobrada do recorrente, *“essa seria tão-somente a cobrança de uma multa regulamentar por inobservância do prazo estabelecido no art. 20, § 5º, inciso I, da LC nº. 87/96, ratificado pelo art. 93, § 17, I, do RICMS (utilização antecipada do crédito)”.*

Aduz que o autuante não considerou o limite temporal entre a data da entrada do bem no estabelecimento, e a da lavratura do Auto de Infração, vez que houve um interstício de sessenta e quatro meses, o que no seu entendimento *“significa dizer que o aproveitamento do crédito já teria obedecido à proporcionalidade”.*

Por tais razões, entende que o valor remanescente da infração, igualmente deva ser julgado improcedente.

Quanto à infração 3, entende que, de igual forma é improcedente, vez que *“o Fisco exige o estorno do crédito fiscal, correspondente às entradas de combustíveis utilizados no transporte de suas mercadorias dentro do Estado da Bahia. Bem como, os destinados a movimentação de suas empilhadeiras dentro do processo produtivo e industrial do recorrente, ou seja, GLP (Gás Liquefeito de Petróleo)”.*

Entende equivocada a acusação, pelo fato de que legítima a apropriação de crédito fiscal decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes e utilizados em veículos próprios, e discordando do posicionamento da Junta de Julgamento Fiscal de que combustível não é insumo, uma vez que não foi empregado nem consumido no processo industrial e de produção; muito ao contrário, afirma que não apenas os produtos consumidos na linha de produção que geram crédito, mas também aqueles destinados a dar continuidade do processo produtivo, como é o caso dos combustíveis empregados no transporte de carga própria, bem como utilizados nas empilhadeiras.

Transcreve Decisão da justiça do Estado de Pernambuco, em processo referente à empresa do mesmo ramo de atividades, para defender seu ponto de vista, concluindo, que no seu entendimento, o qual se encontra alinhado com a Decisão judicial, de que o conceito de insumo não se limita àquele utilizado e consumido, exclusivamente, na linha de produção, mas também é extensivo à continuidade desse processo, ou seja, culminando com a entrega do produto ao cliente.

Alega, ainda, que todo o custo está incluído no valor do produto comercializado tributado pelo ICMS, e que em relação ao GLP utilizado nas empilhadeiras, ficou devidamente provado nos autos que se trata de insumo decorrente do processo produtivo, ou seja, transporte dentro da indústria e de carga própria.

A seu favor para a apropriação do crédito, afirma que o valor correspondente ao transporte foi cobrado conjuntamente com a mercadoria, uma vez que no preço do produto comercializado encontra-se incluído o custo do transporte, razão pela qual o Fisco, ao tributar a mercadoria, está tributando o transporte. Por tal razão, estaria assegurado o direito ao crédito fiscal do ICMS cobrado na aquisição dos insumos utilizados no transporte de carga própria, consoante está normatizado no artigo 93 do RICMS/BA, que transcreve.

Além disso, aduz que o crédito glosado refere-se ao período 2004 e 2005, quando da vigência e do cumprimento do Parecer GECOT 3850/2002, que só veio a ser revogado pelo Parecer GECOT 11741/2006, em 04 de outubro de 2006, enquanto que os fatos geradores são relativos aos exercícios de 2004 e 2005, ou seja, anteriores a tal revogação.

Menciona julgado do CONSEF que através do Acórdão JIF nº. 0131-02/10, julgou improcedente a acusação de uso indevido de crédito fiscal, transcrevendo, mais uma vez, o seu teor, além de

mencionar o Acórdão CJF nº. 0411-12/06, o qual afirma, garantiu o direito ao crédito dos insumos (combustíveis e lubrificantes) utilizados no transporte de carga própria.

Cita, ainda, posicionamento da PGE/PROFIS, relativo à matéria discutida, para, ao final, reafirmar o seu direito do recorrente de utilizar o crédito decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes, porque se tratando de prestação de serviços de transporte de carga própria, por lógica, não há que se falar em incidência separada do ICMS, sendo, desta forma, possível de apropriação dos créditos referentes aos insumos utilizados na *”operação de circulação de mercadorias”*, a qual está atrelada a “obrigação de fazer”, qual seja o transporte, bem como, nas empilhadeiras utilizadas dentro do processo produtivo.

Voltando a abordar o Parecer GECOT nº. 3850/2002 reitera que o mesmo considerou que 91,34% das operações realizadas pelo recorrente se referem a saídas interestaduais e intermunicipais, logo, seria assegurado o crédito fiscal nesta proporção, em relação aos insumos aplicados na frota própria (combustíveis e lubrificantes), e que tal regra constitui preceito a ser observado pela Administração, quando da análise do crédito fiscal. Seria o que a doutrina denomina “norma de estrutura”. E o Administrado presume sua observação em razão da aprovação do pleito apresentado e, por conseguinte, da publicação do Parecer concessivo. Esta última a “norma de conduta”.

Após digressões doutrinárias a respeito do Parecer acima mencionado, especialmente trecho de obra do Ministro Eros Grau, transcreve parte de julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), acerca da interpretação da Lei, para arrematar que a *“modificação introduzida, de ofício ou em consequência de Decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (ex vi o artigo 146 do CTN). Ou seja, a pretensão do fisco só valerá a partir da publicação do Parecer GECOT nº. 11741/2006 que revogou o Regime Especial concedido através do Parecer GECOT nº. 3850/2002”*.

Finaliza, reiterando que a acusação fiscal é improcedente e deve ser cancelada.

Quanto às infrações 5 e 6, argui que as mesmas não podem prosperar vez que o Fisco deixou de considerar os “swichts” por ela realizados, que é apenas a substituição das embalagens para o mesmo produto, com a finalidade de atender as solicitações de venda, sendo essa operação muito comum, para suprir pedidos dos seus clientes.

Afirma que o julgador de primeiro grau não considerou os “swichts”, tomando como argumento de decidir o Parecer ASTEC/CONSEF, o qual constatou equívoco quanto a conversão dos “swichts” referente à entrada de produtos, mas que não reduziu o crédito tributário, porque o valor utilizado foi de saída. Contudo, não procede, tal assertiva, pois a entrada refletirá na saída, sendo que tal matéria, em outro julgamento referente ao mesmo assunto, o diligente adotou posição diversa, conforme transcreve e que foi acatada pelo órgão de julgamento.

Diz que, independente da informação constante no Parecer mencionado, de que o recorrente não apresentou a documentação que amparasse a operação relativa à matéria da infração, a mesma possui base legal para o crédito dos produtos decorrentes de perdas normais, inclusive para efeito de estorno de crédito, bastando que sejam inerentes ao processo de produção ou comercialização, na forma do artigo 100, inciso V, do RICMS/BA, sendo que tais perdas constam da escrituração contábil do recorrente sob as rubricas “perdas produto acabado” e “perdas matéria-prima”, e são realizados sempre que tais eventos são observados, sendo facilmente identificáveis, o que não foi feito pela fiscalização, mencionando, mais uma vez Decisão do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco que entende amparar seu pleito, vez que se denota a improcedência da infração.

Para concluir, solicita a aplicação do disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN), existindo o benefício da dúvida, caso ainda persista algum ponto obscuro da autuação, requerendo a declaração de improcedência do Auto de Infração lavrado.

Parecer da PGE/PROFIS de fls. 1.496 e 1.497 opina no sentido de que em que pese o reconhecimento da empresa de que lançou o crédito fiscal relativo à aquisição de bens do ativo fixo, na razão de 1/48, houve estorno no mesmo período, o que, apesar irregular, não gerou prejuízo ao Estado. No entanto, houve comprovação pela empresa do estorno parcial dos valores lançados a crédito indevidamente. Não tendo sido trazido em sede recursal qualquer fato novo para comprovar o estorno dos créditos lançados a crédito, a Decisão deve ser mantida.

No que se refere à infração 3, a tese esposada pelo recorrente não pode ser acatada, isto por que, tanto os posicionamentos do CONSEF, quanto a orientação da DITRI/GECOT sinalizam para a impossibilidade de creditamento relativo a combustível para empilhadeiras, por ser enquadrado como material de uso e consumo, assim como no transporte de mercadorias para caminhões, diante da falta de comprovação da materialização do transporte de carga própria, exigência contida no artigo 646, inciso II, do RICMS/BA, tendo a matéria sido apreciada recentemente, no Acórdão nº 0320-11/09.

Quanto às infrações 5 e 6, a questão diz, igualmente, à ausência de provas, já que o recorrente não logrou comprovar que houve as perdas dos produtos acabados que foram lançados em sua contabilidade, inclusive, quando da realização de diligência, o Parecer ASTEC/CONSEF 0133/2009 afirma que os elementos trazidos pela empresa não são suficientes para o reconhecimento das perdas lançadas.

Posiciona-se, ainda, no sentido de que não cabe a aplicação do princípio da dúvida suscitada pelo recorrente, já que as infrações estão devidamente comprovadas, não tendo o autuado se desincumbido do ônus de afastar o cometimento das infrações, e que por tais razões o Recurso Voluntário não deve ser provido.

VOTO

Trataremos de dois Recursos: de Ofício, diante da sucumbência da Fazenda Pública Estadual, e Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, não satisfeito com o resultado do julgamento.

São objeto do Recurso de Ofício as infrações 2, 5 e 6. Na primeira infração, temos a exigência de ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses indicados. Ressalte-se, que diante da argumentação e documentos trazidos pelo sujeito passivo, o próprio autuante, frente ao fato de que o recorrente comprovou apenas parte dos estornos efetuados, à vista dos elementos acostados à defesa como “doc. 03”, mantendo, entretanto, os valores não comprovados, conforme alteração que realizou no demonstrativo apresentado.

Tal providência decorreu do fato de que o sujeito passivo deveria, conforme determinação legal, efetivar a apropriação do crédito fiscal relativo à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, na forma estatuída no § 17 do artigo 93 do RICMS/BA, qual seja, lançar o crédito à razão de 1/48 avos por mês, através de controle via CIAP e não o crédito integral conforme realizou. Tendo efetivado o estorno de crédito de 47/48 avos, através do livro Registro de Apuração do ICMS, do valor total do crédito de ICMS sobre as aquisições de bens destinados para o ativo imobilizado, realizadas em cada mês, tal procedimento não trouxe qualquer prejuízo ao Erário estadual, nos meses em que os estornos foram comprovados, como bem pontuou o autuante, referendado pelo julgador, sendo, em função do ajuste realizado, o valor originalmente lançado (R\$69.045,62), reduzido para R\$34.328,57, valor da condenação.

Na infração 05, que versa acerca de Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, qual seja, o das saídas tributáveis, verifico que, diante de colocações contidas na defesa administrativa apresentada pelo sujeito passivo, a Junta Julgadora, de forma sábia e

prudente converteu o feito em diligência, a fim de que fossem verificados os “*swichts*” realizados, que nada mais é do que a substituição de determinada mercadoria por outra em embalagem diferente, bem como verificasse a existência de perdas de produtos, consoante alegação defensiva.

O Parecer CONSEF/ASTEC 0133/2009, bastante elucidativo, resultante da diligência realizada, comprovou existirem equívocos cometidos pelo autuante, motivo pelo qual realizou os devidos ajustes, inclusive em relação aos “*swichts*” que implicaram em redução do valor cobrado de R\$285.243,79, para R\$254.184,23, na forma dos demonstrativos acostados às fls. 1346 a 1351, verificando a ocorrência em valores reduzidos das alegadas perdas de produtos ou produção alegadas pela defesa.

Mesmo raciocínio vale para a infração 6, a qual teve como elemento motivador ainda o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias da infração anterior, valendo, pois, os argumentos naquela oportunidade já aduzidos, tendo a diligente reduzido o valor lançado de R\$5.152,06, para R\$151,70, diante das verificações efetivadas.

Em suma: tais reduções dizem respeito exclusivamente à matéria fática, analisada minuciosamente, pela diligente, e pelos julgadores.

Dessa maneira, diante dos argumentos expostos, entendo que o Recurso de Ofício NÃO DEVE SER PROVIDO.

Quanto ao Recurso Voluntário, ataca os itens 2, 3, 5 e 6 do lançamento tributário.

Em relação ao item 2, diz respeito à possibilidade de utilização de crédito fiscal integral do imposto relativo a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado do recorrente.

O sujeito passivo não desmentiu a acusação fiscal. Apenas disse que se apropriava da totalidade do valor, a título de crédito fiscal, e em seguida, estornava 47/48 do mesmo valor, o que, entretanto, não é a previsão legal contida no artigo 93, §17, do RICMSBA, a qual dispõe sobre a utilização de crédito fiscal, ao determinar que o uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º de janeiro de 2001 fica sujeito ao fato de que 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, em cada período de apuração do imposto, não sendo admitido o creditamento 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, e o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 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, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior.

O recorrente afirma que tal prática não trouxe qualquer prejuízo à Fazenda Pública, ao contrário, a empresa recolheu imposto a maior. Em sendo verdadeira tal assertiva, o procedimento legal para a devida repetição de indébito encontra-se prevista no RPAF/99, no artigo 73 e seguintes, não havendo previsão legal para a realização de eventual compensação no curso deste processo administrativo fiscal.

Cabe ressaltar aqui, a afirmativa do autuante, de que a prática adotada pelo sujeito passivo, que nas palavras do julgador de primeiro grau “*o método utilizado pelo contribuinte, apesar de não ser o determinado pela legislação do ICMS não causa qualquer prejuízo ao Erário estadual, desde que os fatos estejam devidamente comprovados*” (grifo do relator).

Com efeito, a prática adotada pelo recorrente não traria prejuízo, se e somente se, fosse realizado o estorno do crédito, e este estivesse devidamente comprovado. É dessa premissa que a análise da matéria deve partir.

A fim de que tal questão fosse deslindada, tal item foi objeto de diligência, a fim de que fosse verificada a realização do estorno alegado pelo recorrente, sendo realizada a devida verificação nos livros fiscais do mesmo, por parte do autuante, que, ao final, retirou da acusação os meses em que havia a efetivação de forma comprovada do estorno do lançamento a maior, reduzindo o valor da acusação, confirmando a existência de descumprimento de obrigação principal, passível de cobrança de imposto, e não apenas e tão somente, como pretende o recorrente, penalidade de caráter acessória, vez que ao contrário do julgado trazido ao feito, não houve utilização antecipada, e sim, a maior de crédito fiscal.

A propósito, tal prática tem sido recorrente por parte do sujeito passivo, o que lhe valeu autuação em outro estabelecimento comercial, e que resultou em condenação através do Acórdão JJF 0131-02/10, o qual possui a seguinte Ementa:

CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO À RAZÃO DE 1/48 POR MÊS. Provada a utilização do crédito total destacado nas Notas Fiscais de aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento, sem observar que a apropriação do crédito deveria ser feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês. Infração comprovada.

Tal questão fica, pois, adstrita à questão meramente fática e material, e no caso presente, o recorrente não trouxe qualquer fato ou elemento devidamente comprovado, em sede de Recurso Voluntário, que pudesse, de fato comprovar as suas alegações de que os estornos ocorreram em todos os meses constantes no levantamento. Neste caso, aplica-se a norma contida no artigo 143 do RPAF/99, segundo a qual a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Dessa forma, discordando do entendimento do recorrente, entendo que devam ser mantidos neste item da acusação os valores remanescentes indicados na diligência fiscal.

Quanto à infração 3, versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, óleo diesel, conforme se depreende do levantamento realizado pelo autuante, não incluindo, ao contrário do alegado pelo recorrente, de Gás liquefeito de Petróleo (GLP) para uso em suas empilhadeiras. Quanto a este aspecto, a questão se apresenta com muita clareza. O uso do crédito fiscal em relação a aquisições de tais materiais, a princípio é vedado. Todavia, o recorrente, no período autuado (2004 e 2005), encontrava-se amparada por Regime Especial concedido através do Parecer nº. 3850/2002, que autorizava a mesma a aproveitar, por período de apuração do imposto, 91,34% do total do crédito fiscal relativo ao ICMS incidente nas aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios ou locados, para entrega de mercadorias a seus clientes, fora dos domicílios tributário do estabelecimento, sendo tal percentual determinado a partir dos meses de janeiro a maio de 2002.

O citado Regime estabelecia, ainda, a obrigação do contribuinte em elaborar para cada lançamento, demonstrativo com relação de notas fiscais de combustíveis e lubrificantes, o crédito destacado, o crédito utilizado, bem como a relação dos veículos utilizados no período. Não há no processo, qualquer menção, nem por parte do autuado, nem pelo Recorrente, de tal demonstrativo ter sido objeto de apresentação ou análise pelo Fisco.

Dessa forma, tratando o Regime Especial uma excepcionalidade aplicável de forma individualizada àquele contribuinte, de acordo com as condições nele estabelecidas, deve ser seguido, sob pena de cassação. Entretanto, ainda que vedado na regra geral o uso de crédito fiscal, nas operações indicadas poderia o recorrente o uso do crédito fiscal em tais aquisições (óleo diesel). Ressalte-se que tal sistemática vigorou a partir de 2002, até a sua revogação através do Parecer nº 11741/2006, de outubro de 2006, determinando expressamente a perda de eficácia e validade jurídica daquele outro Regime Especial anteriormente concedido no período da autuação, os créditos apropriados pelo recorrente são legítimos, e tornam a acusação fiscal no tocante a este item, improcedente.

Neste aspecto, não posso considerar o voto transcrito e integrante da Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, constante do Acórdão C/JF 0320-11/09, tendo em vista que o mesmo foi proferido em outro contexto, qual seja, da análise de utilização indevida de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviço de transporte, relativo a prestação não tributada, identificada pela ausência de estorno.

Na mesma esteira, não posso concordar com o opinativo da PGE/PROFIS, no tocante ao opinativo onde sugere a manutenção da acusação fiscal.

Já as infrações 5 e 6 decorrem da realização de levantamento quantitativo de estoques. Na primeira (infração 5), apurou omissão de saídas de mercadorias tributáveis devido à falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas, enquanto a segunda (infração 6) constatou débito de ICMS pela falta de retenção e recolhimento do imposto relativo às saídas subsequentes de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

A Junta de Julgamento Fiscal, na busca da verdade material, diante da apresentação de alegação defensiva de que os “switchs” não haviam sido considerados, decidiu converter o feito em diligência, a fim de que estranho ao feito analisasse a pertinência dos argumentos defensivos, o que resultou em Parecer reduzindo os valores de tais infrações. Note-se, que como bem percebeu o órgão de primeiro grau, mais uma vez a questão se reduz a simples prova material, estando afastada qualquer discussão de natureza jurídica, ou questionamento legal.

A diligente, após analisar os elementos disponibilizados pelo recorrente, emitiu seu Parecer, reduzindo os valores das duas infrações, diante dos ajustes realizados, inclusive em relação às perdas, e “switchs”, conforme Parecer nº. 0133/2009.

O recorrente, em sede de Recurso Voluntário, contesta o resultado da diligência, afirmando que os dados necessários se encontram em seus lançamentos contábeis, e que tais perdas constam da escrituração sob as rubricas “*perdas produto acabado*” e “*perdas matéria-prima*”.

Em primeiro lugar, necessária a observação de que a escrituração contábil deve ser o espelho da escrituração fiscal. Os lançamentos devem guardar a devida e necessária vinculação, sob pena de colocarem sob suspeita todo o sistema escritural adotado pela empresa, pela falta de reflexo, que repito premente, quanto à coerência e similitude. Em resumo: escrituração fiscal e contábil devem estar ombreadas, mantendo similaridade.

Tal regra, contida no artigo 1179 do Código Civil determina que o “*empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, (grifo) e a levantar anualmente o balanço patrimonial e de resultado econômico*”.

Isso por que todos os lançamentos devem estar embasados em documentação probante. No caso ora em análise, os produtos ao saírem da linha de produção são, necessariamente, contabilizados. Quando das saídas, a qualquer título, a empresa está obrigada a registrar o fato, dando baixa nos seus estoques.

O resultado de tal levantamento foi devidamente conferido por estranho ao feito, o qual fizeram as devidas depurações, reduzindo o valor do débito para ambas as infrações. A matéria discutida é eminentemente fática. Ao afirmar, que os dados necessários encontram-se apenas na escrituração fiscal, há de se perquerir a razão dos mesmos não se encontrarem nos registros contábeis, e sim, apenas naqueles outros. Tal fato fragiliza a argumentação recursal, pondo em dúvida as alegações postas.

Isso porque a autuação repita-se, teve como auditoria um levantamento quantitativo dos estoques e não a verificação de perdas anormais dos produtos acabados do estabelecimento fabril.

Aqui não se está a discutir se o recorrente tem ou não direito ao crédito fiscal sobre as perdas normais existentes em relação aos seus produtos acabados e, conforme determinações do art. 100,

V, do RICMS/BA. Observo que para ter direito a este crédito fiscal o contribuinte deve emitir nota fiscal, como determina o art. 91, do RICMS/BA.

O que se discute é um levantamento quantitativo dos estoques de produtos acabados da empresa autuada. Existindo perdas dos seus produtos, tais perdas devem ser consideradas. No entanto, estas perdas devem estar comprovadas e lastreadas em documentos e lançamentos fiscais, na forma da legislação tributária. Caso contrário, elas não podem ser consideradas, já que inexistirão meios para sua comprovação, conforme determina o artigo 201, do RICMS/BA, o qual impõe que os documentos fiscais especificados no artigo 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS, sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à legislação do ICMS.

O inciso IV do mesmo artigo estabelece que na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário, ao passo que o inciso V do mencionado artigo 201, estabelece a regra de que para lançamento do imposto que não tiver sido pago na época própria, em virtude de erro de cálculo para menos, por erro de classificação fiscal ou por qualquer outro motivo, quando a regularização ocorrer no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário.

Já o parágrafo 2º do retro mencionado artigo, determina que nas hipóteses dos incisos IV ou V, se a regularização se efetuar após o período de apuração, o documento fiscal também será emitido, devendo o contribuinte indicar, no novo documento emitido, o motivo da regularização e, se for o caso, o número e a data do documento originário, recolher em documento de arrecadação especial a diferença do imposto com as especificações necessárias à regularização, indicando, na via do documento presa ao talão, essa circunstância, bem como o número e a data do documento de arrecadação, mencionar, na via presa ao talonário, as especificações do documento de arrecadação respectivo, efetuar, no Registro de Saídas à escrituração do documento fiscal, bem como a indicação da ocorrência, na coluna "Observações", nas linhas correspondentes aos lançamentos do documento fiscal originário e do documento fiscal complementar, além de lançar o valor do imposto recolhido na forma do inciso II deste parágrafo no Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos", com a expressão "Diferença do imposto", sendo considerado para efeito de estornos de créditos ou de débitos fiscais, nas demais hipóteses previstas na legislação.

Podemos nos socorrer, ainda, dos seguintes artigos da norma regulamentar do Estado da Bahia:

Art. 319. A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

Art. 323. O livro Registro de Saídas, modelos 2 e 2-A (Anexos 40 e 41), destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70 e Conv. SINIEF 06/89):

I - das saídas de mercadorias, a qualquer título, do estabelecimento;

§ 4º A escrituração será efetuada, nas colunas próprias, da seguinte forma:

VIII - coluna "Observações": informações diversas.

§ 5º Nas hipóteses dos incisos IV ou V do art. 201 e nos incisos do art. 238, a ocorrência deverá ser indicada na coluna "Observações", nas linhas correspondentes aos lançamentos do documento fiscal originário e do complementar, ou da Redução Z, conforme o caso.

E mais adiante, o RICMS/BA determina ainda:

Art. 144. Os livros fiscais e contábeis, bem como todos os documentos relacionados aos lançamentos neles efetuados, deverão ser conservados, no mínimo, pelo prazo decadencial (art. 965), e, quando relativos a operações ou prestações objeto de processo pendente, até sua Decisão definitiva, ainda que esta venha a ser proferida após aquele prazo.

Por outro lado, matéria da mesma natureza foi recentemente apreciada nesta CJF, através do Acórdão nº 0366-12/10, o qual teve a conselheira Mônica Maria Roters como relatora, tendo a Decisão, sido desfavorável ao recorrente.

Dessa forma, não se admite que um lançamento fiscal não esteja contabilizado, ou, contrário senso, lançamento contábil não espelhe um lançamento fiscal. Ora, tais itens da autuação foram apurados mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, repita-se, em exercício fechado, onde os dados de saldos inicial e final dos estoques, as entradas e saídas de mercadorias são obtidos através dos arquivos fiscais do contribuinte, apenas e tão-somente, arquivos estes, que devem espelhar de forma fidedigna, a movimentação de mercadorias ocorrida na empresa.

Assim, as argumentações recursais não podem ser acolhidas, diante do fato do recorrente não trazer qualquer elemento probante que comprove de forma efetiva que os lançamentos foram realizados na escrita contábil, guardando a devida e necessária coerência com a escrita fiscal.

Por tais razões, o Recurso Voluntário deve ser PARCIALMENTE PROVIDO, para exclusão da infração 3 do lançamento, mantendo-se as demais constantes na acusação fiscal, cujo o débito passa ter a configuração abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO				
INFRAÇÃO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULG 1ª INST.	VLR. DEVIDO	MULTA (%)
1	1.803,58	1.803,58	1.803,58	60
2	69.045,62	34.328,56	34.328,56	60
3	180.678,06	180.678,06	0,00	60
4	39.191,67	39.191,67	39.191,67	60
5	282.243,79	254.184,23	254.184,23	70
6	5.152,06	151,70	151,70	60
TOTAL	581.114,78	510.337,8	329.659,74	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206900.0064/07-4, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$329.659,74**, acrescido das multas de 60% sobre R\$75.475,51 e 70% sobre R\$254.184,23, previstas no art. 42, incisos II, “b”, VII, alíneas “a”, “f”, “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores eventualmente reconhecidos e recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS