

A. I. N° - 087461.0302/10-2  
AUTUADO - FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A  
AUTUANTE - HÉLIO SILVA DAMASCENO  
ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA  
INTERNET - 08/08/2011

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0168-03/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. Não foi comprovado pelo defensor que houve efetivo aumento da quantidade de energia elétrica utilizada pelo estabelecimento no processo de industrialização. Infração subsistente. 2. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Refeitos os cálculos, conforme a comprovação apresentada pelo defensor, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2010, refere-se à exigência de R\$33.904,25 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Consta, ainda, que o autuado utiliza o crédito total destacado nas notas fiscais de energia elétrica e, a partir de março de 2006 passou a fazer estorno de 10%, mas não apresentou laudo que comprovasse o percentual utilizado na industrialização. As informações dos livros contábeis indicam a proporção de 20% para a administração e 80% para a produção. Valor do débito: R\$18.694,66. Multa de 60%.

Infração 02: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Falta de registro de notas fiscais de entradas, conforme relatório do SINTEGRA de notas fiscais informadas pelos fornecedores. Valor do débito: R\$15.209,59. Multa de 70%.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 109, apresentou impugnação (fls. 101 a 107). Antes de adentrar às razões de direito relacionadas ao presente Auto de Infração, informa que reconhece como devido e realizou o parcelamento de parte do ICMS exigido quanto à infração 01, aproveitando o benefício da redução da multa de ofício para pagamento do crédito tributário no prazo de 10 dias contados da ciência da autuação. Diz que realizou o parcelamento (DOC. 13 – fls. 175/176 do PAF) das exações relativas aos meses de janeiro/2006 e fevereiro/2006, de forma que a sua impugnação refere-se aos meses de março/2006 a dezembro/2007. No que se refere a infração 02 o contribuinte valeu-se da mesma prerrogativa para realizar o parcelamento (DOC. 13 - fls. 175/176 do PAF) de todo o montante cobrado, restringindo a sua discordância ao valor de R\$ 4.460,00, relativo a entradas de mercadorias cujas notas fiscais foram devidamente registradas. Quanto ao restante dos valores cobrados nas infrações 01 e 02, o defensor entende que foram cometidos erros de interpretação dos fatos e equívocos nos levantamentos fiscais.

Infração 01: Alega que é infundada a afirmativa do autuante de que os livros contábeis indicam a proporção de 20% da energia adquirida na parte administrativa do estabelecimento da empresa autuada, enquanto 80% seria utilizado na produção. Diz que a empresa possui registro contábil segundo os princípios de contabilidade geralmente aceitos, fazendo constar, a partir de março/2006, nos lançamentos do livro Diário o estorno de ICMS (10%) correspondente a energia consumida na área administrativa da empresa. A contabilidade, conforme o livro Diário (DOC. 02 - fls. 128/144 do PAF) e o livro Razão (amostragem DOC. 03 - fls. 145/146 do PAF) consoante os registros nas contas CUSTOS GERAIS DE PRODUÇÃO – FORÇA (conta nº 3.12.09.16.00040) e DESPESAS ADMINISTRATIVAS – FORÇA (conta nº 3.12.12.04.00075), faz prova a favor do contribuinte quanto aos critérios de apuração do custo industrial e do custo administrativo. O autuado informa que adotou, a partir de março/2006, com relação à fatura de consumo de luz e força paga mensalmente à COELBA, o critério da proporcionalidade para aproveitamento do crédito fiscal incidente sobre a parcela consumida no processo produtivo, que representa 90% do ICMS cobrado pela concessionária fornecedora de energia elétrica. Logo, os 10% restantes, relativos ao ICMS cobrado, representa a parte proporcional da energia consumida na estrutura administrativa da empresa, cujo crédito correspondente foi estornado no livro diário para fins de segregação do custo industrial dos produtos fabricados. Este mesmo procedimento foi adotado na escrita fiscal de apuração do ICMS (livro de Registro de Apuração do ICMS - amostragem dos meses de abril e maio de 2006 e janeiro e março de 2007 - DOC. 04 - fls. 151/164 do PAF). Assegura que as escritas fiscal e contábil refletem a realidade da atividade industrial do estabelecimento autuado, não podendo ser afastada por um critério pessoal do autuante, que procedeu a um arbitramento do consumo de energia nas atividades administrativas a razão de 20%, com o fito de majorar a cobrança do imposto. Entende que não pode o fisco invalidar os lançamentos da contabilidade da empresa, sem apresentar qualquer elemento de prova que demonstre que o consumo de energia no setor administrativo é de 20%, isto é, sem apresentar qualquer fundamento apto a desclassificar o critério contábil como fonte do aproveitamento do crédito fiscal de energia consumida na área administrativa. Alega que ao arbitrar em 20% a energia utilizada pela área administrativa a fiscalização agiu com excesso e de forma manifestamente destoante da realidade dos fatos, uma vez que para atribuir a apropriação nesse percentual deveria ter realizado uma vistoria *in loco* a fim de encontrar informações para contestar o critério contábil, legalmente utilizado conforme os demonstrativos elaborados pelo impugnante denominados de LEVANTAMENTO – CONSUMO DE FORÇA 2006 – CIA (DOC. 05 - fl. 165 do PAF), LEVANTAMENTO – ICMS S/FORÇA 2006 – CIA (DOC. 06 - fl. 166 do PAF), LEVANTAMENTO – CONSUMO DE FORÇA 2007 – CIA (DOC. 07 - fl. 167 do PAF), LEVANTAMENTO – ICMS S/FORÇA 2007 – CIA (DOC. 08 - fl. 168 do PAF), todos com a precisa indicação das folhas dos respectivos lançamentos nos livros de Registro de Apuração do ICMS de nº 19 (2006) e nº 20 (2007) consubstanciados nos iguais valores escriturados nos livros Razão comprovados conforme a numeração das folhas referenciadas nos aludidos levantamentos para facilitar o reconhecimento do direito do deficiente em ter a revisão do lançamento de ofício, requerendo a realização de diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito. Pede a improcedência a infração 01, referente ao período a partir de março de 2006.

Infração 02: O autuado contesta a parcela do valor exigido no mês de dezembro/2006, alegando que as notas fiscais de números 287210, 288150 e 288722 (DOC. 09, 10 e 11 - fls. 169 a 171 do PAF), todas emitidas pela empresa M. DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. estão devidamente lançadas no livro Registro de Entradas nº 20, conforme pode ser observado na cópia que acostou aos autos (DOC. 12 - fls. 172 a 174). Portanto, o deficiente pede que seja reconhecida a improcedência da cobrança do ICMS veiculada por meio da Infração 2, relativa ao mês de dezembro/2006.

Por fim, o deficiente protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, juntada posterior de documentos e demonstrativos, pareceres, decisões dos Tribunais Administrativos e Judiciais, inclusive em contra prova, diligências por Auditor Fiscal estranho ao feito para

certificação dos lançamentos fisco contábeis que comprovam as razões de defesa quanto a parte impugnada das infrações 01 e 02.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 180 a 182 dos autos. Quanto à primeira infração, disse que em fiscalizações anteriores foi constatado que a empresa declarava em seu livro Razão que o consumo de energia elétrica estava distribuído em 80% para produção e 20% para a área administrativa. A partir do exercício de 2006, para não ter que obedecer aos mesmos percentuais, deixou de discriminar na mesma conta do razão os percentuais de consumo, passando a se apropriar efetivamente do crédito de 90%. Não havendo laudo técnico ou motivação comprovada para a referida alteração de índices, os quais até 2005 eram de 80% e 20%, respectivamente para a produção e setor administrativo. Entende que permanecem os percentuais declarados nos exercícios anteriores, e em autos já julgados procedentes, devendo o contribuinte estornar mais 10% do crédito utilizado em cada mês. Em relação à infração 02, disse que o autuado reconheceu esta infração, com a ressalva de que devem ser excluídas do demonstrativo as notas fiscais de números 287210, 288150 e 288722, emitidas pela empresa M. DIAS BRANCO IND E COM DE ALIMENTOS LTDA. Informa que constatou a veracidade da alegação defensiva, e que elaborou novo demonstrativo desta infração, retirando os valores correspondentes aos referidos documentos.

Intimado da informação fiscal, o defendant se manifestou às fls. 190 a 193 dos autos, aduzindo que o autuante desprezou de forma arbitrária a informação contida nos livros contábeis da empresa autuada para manter o posicionamento no sentido de compelir o contribuinte a estornar 10% do crédito utilizado em cada mês. Diz que o autuante não contestou qualquer das informações constantes na impugnação, tampouco dos documentos anexos a esta, tais quais os livros Razão e Diário e os demonstrativos de consumo de energia elétrica. Que a legislação de regência estabelece os requisitos necessários para que não seja garantida fé à escrita contábil do contribuinte, a qual registra os atos e fatos jurídicos ao tempo do acontecimento, elementos que sequer foram abordados pelo autuante, que se limitou a arguir que deveria ser adotado o rateio da conta de energia segundo um critério fixo e imutável adotado em fiscalizações anteriores realizadas pelo mesmo, recusando, portanto, a ocorrência de nova realidade fática (verdade material). Entende que a conduta do autuante não encontra amparo em qualquer subsídio, e que foi utilizado um critério pessoal para desqualificar as informações contidas nos livros contábeis da empresa autuada sem utilizar fundamento legal apto a embasar o posicionamento adotado. Diz que o arbitramento somente poderia ser realizado nas situações previstas no art. 937 do RICMS, o qual lista as ocasiões em que as informações transmitidas pelo contribuinte não merecem fé. O defendant reitera os argumentos contidos na sua impugnação, de que o percentual de 20% arbitrado pela fiscalização como consumo de energia elétrica no setor administrativo não se sustenta, por não corresponder à realidade existente no período fiscalizado que é de 10%. Pede o reconhecimento com base na escrita contábil, segundo os princípios geralmente aceitos, que faz prova em favor do impugnante. Quanto à infração 02, diz que o autuante concordou com as alegações defensivas, de forma a excluir as mercadorias adquiridas por meio das Notas Fiscais de nº 287.210, 288.150 e 288.722 emitidas pela empresa M. DIAS BRANCO IND. E COM. DE ALIMENTOS LTDA. da presunção de omissão de saídas, visto que estas foram regularmente lançadas no livro de Registro de Entradas. Como já foi realizado o parcelamento da parte remanescente do valor exigido por meio desta Infração 2, a anuência do Auditor Fiscal encerra a divergência relacionada à mesma, de sorte que a manifestação apresentada pelo defendant se restringiu à infração 1.

O autuante prestou nova informação fiscal às fls. 197/198 do PAF, dizendo que apesar da inexistência de laudo técnico, o autuado vem declarando em sua contabilidade, até 2005, que os percentuais de utilização de energia elétrica são de 80 e 20%, respectivamente, para o setor de produção e administrativo. Que o defendant vinha se apropriando de 90% do crédito e não de 80%. Foi autuado por duas vezes consecutivas, tendo reconhecido e pago os valores respectivos. Isto é, reconheceu que, conforme constava na contabilidade, o percentual destinado à produção é

de 80%. Informa que até 2005 o autuado lançava no razão, na conta “custos gerais de produção – força”, o percentual de 80% para a energia consumida na produção e, na conta “despesas administrativas – força”, 20% para a energia utilizada pelo setor administrativo. Apesar dessa distribuição se apropriava do crédito de 90%, quando o correto seria seguir o mesmo percentual de distribuição lançado no razão, que era de 80%. Glosado pelas fiscalizações anteriores, concordou e recolheu os valores em questão. Transcreve a ementa do julgamento do PAF referente ao Auto de Infração de nº 1088800402/08-0. Informa que embora nos exercícios seguintes o autuado tenha distribuído nas referidas contas do livro Razão a energia segundo os percentuais de 90% para a produção e 10% para o setor administrativo, não pode aceitar tal mudança brusca de distribuição de energia sem que haja fato técnico que a justifique. Que não foi dado conhecimento de qualquer mudança na planta industrial, e por isso, devem prevalecer os percentuais antes reconhecidos pelo próprio contribuinte. Do contrário, a considerar apenas o que o mesmo lança no Razão, a cada exercício poderia ter um percentual diferente, cada vez menor, e a utilização de um crédito fiscal cada vez maior. Por esta razão mantém a exigência no valor equivalente a 10% dos créditos apropriados pela aquisição de energia elétrica. Quanto à infração 02, informa que após a revisão efetuada, para excluir as notas fiscais de números 287.210, 288.150 e 288.722, o valor desta infração passou de R\$ 18.694,66 para R\$ 8.115,84, conforme informação fiscal às fls. 180, acatado pelo defensor.

Consta às fls. 201/203, extrato do Sistema SIGAT relativo ao parcelamento de parte do débito apurado no presente Auto de Infração, no valor histórico total de R\$ 12.717,71.

Analizado em pauta suplementar do dia 28/06/2011, os membros desta 3ª Junta de Julgamento Fiscal concluíram que o presente processo encontrava-se em condições de ser julgado.

## VOTO

A primeira infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007.

De acordo com a descrição do fato, o autuado utiliza o crédito destacado nas notas fiscais de energia elétrica e, a partir de março de 2006 passou a fazer estorno de 10%, mas não apresentou laudo que comprovasse o percentual utilizado na industrialização.

Em sua impugnação, o defensor alegou que a fiscalização agiu com excesso e de forma manifestamente destoante da realidade dos fatos, entendendo que deveria ter sido realizada uma vistoria *in loco*, para encontrar informações suficientes para contestar o critério contábil legalmente utilizado, conforme os demonstrativos elaborados pelo impugnante denominados LEVANTAMENTO – CONSUMO DE FORÇA 2006 e 2007 com a indicação das folhas dos respectivos lançamentos nos livros de Registro de Apuração do ICMS de nº 19 (2006) e nº 20 (2007) consubstanciados nos iguais valores escriturados no livro Razão. O defensor diz que o livro Diário (fls. 128/144 do PAF) e o livro Razão (fls. 145/146 do PAF) consoante os registros nas contas CUSTOS GERAIS DE PRODUÇÃO – FORÇA (conta nº 3.12.09.16.00040) e DESPESAS ADMINISTRATIVAS – FORÇA (conta nº 3.12.12.04.00075), fazem prova a favor do contribuinte quanto aos critérios de apuração do custo industrial e do custo administrativo.

Observo que de acordo com o art. 93, inciso II, alínea “a”, item 2, do RICMS/BA, constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica utilizada no estabelecimento, quando consumida no processo de industrialização. Por isso, há necessidade de o autuado comprovar a efetiva utilização no processo de industrialização, da energia elétrica cujo imposto foi objeto de crédito fiscal.

Vale salientar, que a exigência da efetiva utilização da energia elétrica no processo de industrialização também está amparada no § 1º, I, “a”, “b” e “c” do artigo acima referido, que

prevê que o crédito fiscal correspondente às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas e os serviços tomados estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; sejam consumidos nos mencionados processos ou integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Entendo que no caso em exame, não se trata de arbitramento, e não basta que o autuado tenha efetuado o lançamento contábil sem a necessária comprovação quanto ao percentual de utilização da energia elétrica no processo de industrialização, e não existe possibilidade da realização de diligência fiscal para uma vistoria *in loco* para verificar a veracidade dos valores apresentados nos demonstrativos elaborados pelo impugnante, haja vista que se trata de fato pretérito (exercícios de 2006 e 2007) e a realidade atual pode não ser exatamente a mesma da época em que foram apurados os valores do crédito fiscal. Assim, fica indeferido o pedido de diligência fiscal apresentado nas razões de defesa.

Também vale mencionar, que foi lavrado contra o defendant o Auto de Infração de nº 108880.0402/08-0, relativo aos exercícios de 2004 e 2005, com a informação de que o autuado não apresentou laudo técnico a respeito da apropriação do consumo de energia elétrica na Produção e Administração, porém, no livro Razão foi detectado o lançamento na conta 00186-0 – Custos Gerais de Produção – Força o equivalente a 80%, enquanto na conta 00822-1 – Despesas Administrativas – Força os restantes 20%.

Em relação ao débito apurado no mencionado Auto de Infração, o defendant aproveitou o benefício da redução da multa para pagamento do crédito tributário no prazo de 10 dias contados da ciência da autuação, e requereu o parcelamento integral do débito apurado.

Observo que embora seja possível ter sido modificada a realidade do processo produtivo, o reconhecimento desta nova realidade não pode ser efetuado apenas com base na escrita contábil, sendo necessários outros elementos, a exemplo do laudo técnico, comprovação de aquisição de novas máquinas para o setor produtivo, redução de equipamentos na área administrativa. Tudo isso deve ser comprovado mediante documentação da época dos fatos. Os lançamentos contábeis devem ser efetuados com base em documentos, a exemplo do registro de um recebimento ou pagamento efetuado de acordo com os extratos bancários.

Como se trata de documentos que deveriam estar na posse do autuado, não cabe a esta Junta de Julgamento Fiscal buscar elementos de prova que deveriam ter sido acostados aos autos pelo defendant, nos termos do art. 123 do RPAF/BA.

Concluo pela subsistência deste item do presente lançamento, haja vista que não foi comprovado pelo defendant que houve efetivo aumento do consumo de energia elétrica pelo estabelecimento no processo de industrialização.

Infração 02: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Falta de registro de notas fiscais de entradas, conforme relatório do SINTEGRA de notas fiscais informadas pelos fornecedores, conforme demonstrativos às fls. 12 a 14 do PAF.

Observo que a exigência fiscal está amparada na presunção legal, prevista no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, e o art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS-BA, também caracteriza tal fato como omissão de saídas anteriores sem pagamento do imposto.

O autuado contestou o valor exigido no mês de dezembro/2006, alegando que as notas fiscais de números 287210, 288150 e 288722 (fls. 169 a 171 do PAF), todas emitidas pela empresa M. DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. estão devidamente lançadas no livro Registro de Entradas nº 20, conforme pode ser observado na cópia que acostou aos autos (fls. 172

a 174 do PAF). Portanto, o defendant pede que seja reconhecida a improcedência da cobrança do ICMS referente a estes documentos fiscais do mês de dezembro/2006.

Na informação fiscal, o autuante disse que constatou a veracidade da alegação defensiva, e que elaborou novo demonstrativo desta infração, retirando os valores correspondentes aos referidos documentos, conforme fls. 181/182 do PAF.

Intimado desta informação, o defendant informou que já havia realizado o parcelamento da parte remanescente do valor exigido, e que a anuênci do autuante encerra a divergência relacionada a esta infração.

Concluo pela subsistênci parcial desta infração, considerando a comprovação apresentada pelo autuado, referente ao registro das notas fiscais de números 287210, 288150 e 288722 (fls. 169 a 174 do PAF). Acato as conclusões apresentadas pelo autuante, alterando-se o débito relativo ao mês 12/2006 de R\$5.565,87 para R\$805,87, consequentemente, o total exigido neste item da autuação fica reduzido para R\$10.449,59.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087461.0302/10-2**, lavrado contra **FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$29.144,25**, acrescido das multas de 60% sobre R\$18.694,66 e 70% sobre R\$10.449,59, previstas no art. 42, inciso VII, alínea “a”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA