

PROCESSO - A. I. Nº 281213.0023/09-0
RECORRENTE - DELFI CACAU BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0437-04/09
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 29/05/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0103-12/12

EMENTA: ICMS. 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 e o crédito fiscal não escriturado, no momento próprio, pode ser utilizado de forma extemporânea, conforme disposto na legislação própria. O não cumprimento das regras para a escrituração extemporânea, estatuídas no art. 101, RICMS/BA, não veda o uso de créditos que eram legalmente permitidos, mas provoca a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Comprovado que são legítimos os créditos fiscais utilizados pelo contribuinte e que a proporcionalidade fora calculada corretamente, deve ser excluída a exigência relativa ao período de 31/05/2006, por ser inapropriada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/09 para cobrar ICMS, no valor de R\$ 145.888,03, acrescido de multa de 60%, relativo às seguintes infrações:

01 Deixou de recolher ICMS de remessa de bens para conserto, sem o devido retorno. ICMS no valor de R\$ 29.938,48 e multa de 60%.

02 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Valor R\$ 115.949,55, multa 60%.

Foram apresentadas defesa tempestiva às fls. 114 a 117, reconhecendo a infração 1 e contestando a infração 2, e informação fiscal às fls. 141 a 146, pela manutenção integral das infrações.

Após concluída a instrução, a 4ª JJF julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, conforme o seguinte voto, *in verbis*:

“VOTO

No mérito, o contribuinte concorda com a infração 01, não havendo lide a ser apreciada, ficando mantida a exigência formulada na inicial.

Na infração 02, decorrente da utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente às mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, o demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal encontra-se às fls. 32 a 34.

O argumento defensivo é no sentido de que tem direito à utilização do crédito lançado em maio/06 no campo “outros créditos” porque os créditos relativo à aquisição de bens para o ativo imobilizado relativamente ao período 01.01.2004 / 31.05.2006 não foram utilizados no período próprio, nos valores de R\$ 54.391,74; R\$ 42.135,41; R\$ 9.433,50, totalizando R\$ 105.960,65.

O autuante explica que o contribuinte lançou de uma única vez, em maio/06, as parcelas do CIAP, no valor acima mencionado e que subtraiu da parcela de crédito permitida no mês de maio/06, R\$ 11.579,94, obtendo o valor de R\$ 94.380,71. Completa que o autuado não lançou tais parcelas nos meses correspondentes, mais de uma única vez, fora do período previsto na legislação e não cumpriu as regras previstas que condiciona a escrituração extemporânea do art. 101, RICMS/BA.

A discussão do direito ao crédito de ICMS, relativo às aquisições de bens do ativo fixo comporta discussão anterior à edição da Lei Complementar 87/96. Quem tinha interesse no crédito defendia que tal direito resulta diretamente da Constituição Federal de 1988 (artigo 155, § 2º), não podendo ser contestado pelas Fazendas

Públicas Estaduais; outros entendimentos, em sentido contrário, argüiam que o próprio legislador constituinte ao conferir às 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, que até a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87, de 13.09.96, estabelecia expressa vedação ao aproveitamento do crédito do imposto, onerando 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 dissipadas com a edição da Lei Complementar 87/96 que trouxe previsão expressa (art. 20), agora em sentido 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, incidente 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 fl. 61.

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).

Contudo, o ponto central da discussão no presente processo diz respeito à utilização extemporânea de tais créditos fiscais, lançados no livro de apuração do autuado, no mês de maio de 2006, fl. 61, de uma só vez, acumulados, relativamente ao período de período 01.01.2004 / 31.05.2006, uma vez que não foram utilizados no período próprio, nos valores de R\$ 54.391,74; R\$ 42.135,41; R\$ 9.433,50, totalizando R\$ 105.960,65.

A LC 87/96 ao disciplinar sobre o regime de compensação do imposto, e o fez por mandamento constitucional (art. 155, § 2º, XII, “c”), com relação aos créditos fiscais originados das aquisições de bens destinados ao ativo fixo, definiu 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 transcrita:

§ 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, o aproveitamento de crédito em 1/48 para os bens do ativo imobilizado deve ser apropriado a partir do mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento. Conforme o demonstrativo de Auditoria de Crédito Imobilizado, levantado pelo Auditor Fiscal, às fls. 32/34, os créditos, nessa proporção lançados no CIAP, correspondem exatamente aos valores escriturados pelo sujeito passivo, conforme livro Registro de Apuração de ICMS, fl. 66. Ora, se não forem apropriados no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento, na proporção 1/48, podem fazê-lo extemporaneamente, na totalidade das parcelas já vencidas, desde que não em contrário às regras do art. 101, do RICMS/BA.

Não obstante o entendimento fiscal de que foi exigido o imposto relativo à utilização indevida de crédito fiscal, por ter o contribuinte se apropriado de uma só vez do crédito fiscal relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado e que a glosa se justifica por força do art. 93, § 17º, I do RICMS/BA, o direito ao crédito é legítimo. Foi formado a partir das várias parcelas de 1/48 não apropriadas mensalmente. O contribuinte pode utilizá-lo a qualquer tempo, bastando apenas que esteja escriturado conforme a legislação.

Ressalte-se que a escrituração do crédito fora dos períodos previstos, encontra amparo no RICMS BA, desde que cumpridas as regras estabelecidas no seu art. 101.

Analisando os documentos acostados ao PAF, verifico conforme demonstrativo fiscal de fls. 38/53, que o estabelecimento autuado adquiriu diversos equipamentos e bens destinados ao ativo imobilizado. Constato, outrossim, que o autuado não trouxe aos autos comprovantes do registro desses créditos, nem mesmo a forma como ocorreu sua utilização. Tampouco o demonstrativo de fls. 32/34, ou livro Registro de Apuração de ICMS, fl. 66, anexados pelo autuante fazem provas a favor da alegação defensiva. Em síntese, por razões que não foram trazidos aos autos pelo Auditor Fiscal tampouco pelo sujeito passivo, tais bens, cujos créditos não foram

apropriados no tempo certo, não constam dos autos se foram registrados regularmente nos livros fiscais ou no Controle de crédito ICMS de ativo imobilizado – CIAP.

Assim, observo que o autuado ainda que reúna os requisitos básicos para se apropriar do crédito fiscal relativo às aquisições dos bens supramencionados, destinados ao ativo imobilizado, realizadas em exercícios anteriores, desatendeu às exigências para a escrituração extemporânea desse crédito fiscal, tais como: comunicação escrita do fato à repartição; prova de que as mercadorias (ou bens) ainda estejam em estoque ou registro na escrita fiscal; falta de anotação nos livros fiscais da causa que determinou a extemporaneidade. Por isso, correto é o procedimento fiscal.

Assim, a infração nº 02 é procedente, no valor de R\$ 115.949,55, compensando-se os valores já recolhidos.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.”

Inconformado com a Decisão, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 174 a 181, contra a infração 2, pedindo pela sua improcedência em sua integralidade. Faz um breve relato dos motivos da Decisão e dos fatos ocorridos no processo.

Não há questionamentos quanto a questões preliminares.

No mérito, afirma que o objeto da lide é o direito ao crédito fiscal sobre aquisições para integrar o Ativo imobilizado, ocorrido nos exercícios de 2004 a 2008. Fala que houve a escrituração extemporânea, em maio de 2006, de créditos fiscais referentes aos meses de janeiro de 2004 a abril de 2006. Alega que em nenhum momento foi questionada pela fiscalização a legitimidade dos créditos escriturados, sendo prova disso, a própria informação fiscal ao explicar o procedimento ocorrido no mês de maio de 2006, transcrito no relatório do voto da JJF. Conclui que a discussão limita-se ao direito de utilização extemporânea dos créditos e não à validade dos mesmos “*porque esta validade está implícita quando o preposto fiscal os calculou para validar a utilização tempestiva*”.

Por esta razão, diz que não anexou provas de que as mercadorias estiveram em Estoque e do respectivo registro na escrita fiscal. Fala que não houve a comunicação escrita do fato à repartição, como também houve a falta de anotação nos livros fiscais da causa que determinou a extemporaneidade.

Tendo por base alegações da informação fiscal transcritas no relatório do voto de primeiro grau, de que “*a escrituração extemporânea é permitida, desde que cumpridas as regras do art. 101 do RICMS/BA*”, arremata que o fisco procedeu à homologação dos créditos em lide, apenas não aceitando a utilização intempestiva e os valores porventura escriturados a maior por erro de cálculo do percentual sobre as saídas tributadas.

Já em outra linha de argumentação, assevera que o julgado erroneamente aponta o art. 101 do RICMS/BA como base do direito de escrituração do crédito fora dos períodos previstos. Aponta que tal artigo “*não determina o direito ao crédito. Apenas estabelece obrigações acessórias dos contribuintes para proceder à utilização intempestiva. Se não as cumpre, estará o contribuintes descumprindo com as obrigações tributárias acessórias*”.

Em seguida, pergunta: a) se o mero descumprimento dessas obrigações acessórias ensejaria a perda dos direitos aos créditos previstos na LC 87/96? b) se a utilização de crédito fora do seu período de apuração pode ser negado a um contribuinte por ter somente descumprido meras formalidades previstas no art. 101 do RICMS/BA? c) se as obrigações impostas no RICMS/BA podem alterar direitos previstos em Lei Complementar?

Ademais, ante a argumentação do voto de piso de que “*não foram trazidas aos autos pelo Auditor Fiscal tampouco pelo sujeito passivo, tais bens*” (adquiridos para integrar o ativo fixo), o recorrente informa ser desnecessária trazer listagem de tais bens, uma vez que o Auditor Fiscal já declarou em sua informação fiscal sobre a existência e escrituração dos créditos.

Por fim, tendo em vista os questionamentos sobre comprovações da escrituração e da existência dos créditos, junta cópias de Notas Fiscais de Aquisição de bens para o Ativo Permanente de 2005 e 2006.

Ao final, ratifica os termos da defesa e pede o acatamento das reivindicações propostas.

Os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS para a devida manifestação. Neste r. órgão, foi exarado Parecer opinativo de fl. 401 a 402, da lavra da i. procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa.

Após um breve relato da autuação, aponta que o fundamento da autuação seria a demonstração por parte do Fisco que a forma de cálculo do crédito fiscal não foi correta, não colocando em dúvida a legitimidade de sua origem. Diz que o autuante reitera na informação fiscal que a autuação está baseada na *“não observância à forma de cálculo do crédito fiscal, além do descumprimento das regras formais do art. 101 do RICMS. Desta forma, alega que a Decisão recorrida trilhou caminho diferente ao decidir pela procedência da autuação pela falta de comprovação de origem do crédito fiscal e pelo não atendimento do art. 101 do RICMS”*.

Explica que não tendo o autuante posto em dúvida a legitimidade da origem do crédito fiscal extemporaneamente, não caberia o Autuado fazer prova neste sentido.

Já na análise do Recurso Voluntário, indica que o autuado, além DE trazer provas da origem e legitimidade dos créditos fiscais lançados extemporaneamente, contesta o cálculo da proporcionalidade feito pelo autuante.

Opina pela impossibilidade de glosa dos créditos fiscais, exclusivamente, por desatendimento às regras formais previstas no art. 101 do RICMS, por entender que a empresa foi alvo de fiscalização que teve oportunidade de verificar *in locu* a origem dos créditos e a forma de sua apropriação, sendo indevido negar-se o direito constitucionalmente garantido aos créditos fiscais por inobservância de deveres estritamente instrumentais.

A mais, sugere a realização de diligência à ASTEC para que se apurasse:

- a) Se os créditos fiscais são legítimos, ou seja, se estão fundamentados em aquisições de ativo imobilizado no período apontado;
- b) Se a forma de cálculo da proporcionalidade da utilização do crédito fiscal no período está correta.

Após a devida manifestação da PGE/PROFIS, os autos foram encaminhados a essa 2ª CJF, que na assentada de julgamento do dia 29 de abril de 2010, converteu os autos em diligência para realizar as providências acima apontadas e requisitou para que fosse elaborado novo demonstrativo de débito indicativo do valor remanescente do imposto a pagar.

Em resposta à Diligência solicitada, foi elaborado pela ASTEC o Parecer técnico de fls. 406 a 409 com o a seguinte conclusão:

- “1. Os créditos fiscais lançados pelo contribuinte no LAICMS, conforme fl. 66 dos autos são legítimos, pois estão fundamentados em aquisições de ativo imobilizado no período apontado, conforme notas fiscais autuadas e também apresentadas por ocasião dessa diligência;*
- 2. A forma de cálculo da proporcionalidade da utilização do crédito fiscal no período está correta, inclusive homologada pelo próprio autuante conforme demonstrativo de fl. 32 a 37;*
- 3. Embora o valor de R\$ 111.537,39, demonstrado pelo contribuinte à fl. 116, esteja correto, salvo melhor juízo, do demonstrativo de débito original deve ser excluído apenas a ocorrência de R\$ 94.380,71, por inapropriada exigência fiscal, uma vez que, conforme o demonstrativo de fl. 33 do autuante, para a encontrar tal valor já foi considerado o lançamento de R\$ 105.960,65 do LAICMS em maio de 2006 (fl. 66) e a diferença de R\$ 7.576,74 é questão de mérito que não nos compete apreciar.”*

Intimado do resultado da diligência, não houve manifestação do recorrente.

Após, os autos foram novamente encaminhados à PGE/PROFIS para emissão de novo Parecer conclusivo (fl. 755). A nobre procuradora assevera que as provas e as razões do Recurso do contribuinte são capazes de promover a alteração da Decisão de primeiro grau nos termos da manifestação da ASTEC, pelo que deve ser dado provimento parcial do Recurso. No despacho de fl. 756 da lavra da procuradora assistente Paula Gonçalves Morris Matos, há o integral consentimento dos termos do Parecer de fl. 755, pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª JJF que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, tendo por objeto a modificação do entendimento de piso em relação à infração 2, para declará-la parcialmente procedente.

Inicialmente, aponto que não houve nenhuma súplica em relação a questões preliminares de nulidades, prejudiciais ao julgamento de mérito. Mesmo assim, compulsando os autos, entendo

que o presente Auto de Infração foi elaborado conforme as regras pertinentes, não sendo acometido de nenhum vício que o inquene de nulidade, consoante os arts. 18 e 39 do RPAF/BA.

Assim, passo para análise do mérito.

Afirmo que restou demonstrado, diante da farta documentação acostada aos autos em razão da diligência realizada pela ASTEC (fls. 406 e 409) e o Parecer da ilustre procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, que a infração 2 é parcialmente procedente.

O Fulcro da autuação é a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente. Como bem levantado pelo recorrente, o direito ao crédito não se questiona, mas tão-somente a correção do valor apurado e procedimento pertinente para a correta escrituração extemporânea do crédito.

Pois bem, os valores recolhidos em maio de 2006, referentes aos créditos não apropriados nos meses de janeiro de 2004 a abril de 2006, são legítimos, pois são derivados de aquisições de ativo imobilizado. Assim, é plenamente cabível a aplicação do art. 20, §5º do LC 87/96 e, consequentemente, as regras do art. 93, §17, I do RICMS/BA ao caso trazido aos autos.

Devo ressaltar que as normas acessórias do art. 101 do RICMS não podem obstaculizar o gozo do direito de creditamento previsto no referido art. 20, §5º, mas são de enorme importância para a certeza do direito à fruição desse direito, ou seja, elas consubstanciam em etapas necessárias e fundamentais para dar certeza ao Fisco que o contribuinte realmente tem direito aos créditos devidos. As normas insculpidas no art. 101, não são regras meramente regulamentares quanto à correta escrituração e lançamento contábil do creditamento extemporâneo de crédito fiscal, mas sim, condição imprescindível para determinar quanto crédito fiscal o contribuinte tem direito. Logo, a inobservância desse artigo (art. 101 do RICMS), formalidade importante para a fiscalização, não é vedação ao direito de fruição dos créditos fiscais legalmente constituídos, mas comprova e quantifica tal direito. Assim, a falta desse procedimento inviabiliza a necessária liquidez e certeza do crédito pertinente. No caso em tela, como houve comprovação na conclusão do Parecer Técnico da ASTEC de que os créditos fiscais são autênticos e a proporcionalidade fora calculada acertadamente, aceito a indicação pela exclusão da ocorrência 31/05/2006, no valor de R\$94.380,71, por ser inapropriada tal exigência fiscal, remanescendo o valor do débito em R\$21.568,84 para a infração 2.

Por tudo quanto exposto, filio-me ao entendimento da PGE/PROFIS e acolho os argumentos do recorrente no que foi objeto de sua impugnação.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser reformada a Decisão de 1ª Instância no que tange à parte da infração 2, julgando PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281213.0023/09-0**, lavrado contra **DELFI CACAU BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$51.507,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS