

A. I. N° - 206880.0106/12-1
AUTUADO - FRIGORIFICO MODELO LTDA.
AUTUANTES - EDIMAR NOVAES BORGES
ORIGEM - INFAZ BOM JESUS DA LAPA
INTERNET 14.03.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0043-04/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **c)** SAÍDAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Infrações comprovadas. O conta corrente fiscal não influencia na procedência das infrações. Preliminar de nulidade rejeitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/06/2012, exige ICMS no valor de R\$125.102,73, através das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, conforme Anexo III - Demonstrativo da utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de mercadoria para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Valor Histórico: R\$11.345,89 – Multa de 60%;
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Anexo II - Demonstrativo da utilização indevida do crédito fiscal referente a aquisição de material para uso consumo do estabelecimento. Valor Histórico: R\$8.167,71 – Multa de 60%;
3. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização, quando a operação subsequente com o produto resultante ocorrer com não incidência do imposto, conforme Anexo I - Demonstrativo da falta de estorno do crédito Fiscal devido, conforme art. 100, inciso VIII do RICMS/Ba. Decreto nº 6.284/97. Valor Histórico: R\$105.589,13 – Multa de 60%;

O autuado apresenta peça defensiva, fls. 115/120, inicialmente, destaca a necessidade de retificação nas datas de ocorrência constantes no demonstrativo de débito, posto que os demonstrativos indicam a correta ocorrência nos períodos de apuração de janeiro, fevereiro e março de 2009, datas que conferem com os valores escriturados nos livros fiscais.

Outrossim, o Auto de Infração exige um montante de R\$ 125.105,73 creditados indevidamente, mas declara que houve erro na escrituração contábil, porém enaltece que tal saldo de crédito não foi utilizado. Assim sendo, fica o mesmo caracterizado como um equívoco sem dolo e sem danos ao erário público.

Explica que o autuado se equivocou durante o ano de 2009, pois escriturou um acúmulo de crédito – o qual variou durante certo prazo - que em dezembro/2009 se encontrava na ordem de R\$40.265,07. Saldo este escriturado na apuração de janeiro/2010 e abandonado pelo mesmo no mês seguinte – por não ter transportado o saldo credor na escrituração - devido à mudança na metodologia de escrituração do seu estabelecimento, conforme se depreende na mera observação do livro de Registro de Apuração do ICMS, que anexa, referentes a todo o período objeto da ação fiscal.

Afirma que nessa mesma linha ocorreu novo erro de escrituração em janeiro/2011, onde se faz constar saldo-credor no montante de R\$66.175,59, originado de lançamento indevido de saldo

credor do período anterior inexistente, o qual também não fora utilizado e, mais uma vez, abandonado no período de apuração seguinte 02/2011.

Observa que os responsáveis pela elaboração da escrituração fiscal da empresa (e não se está esquivando da responsabilidade pelas pessoas contratadas), não tinham o devido conhecimento das regras para a correta utilização do crédito fiscal, nem sabiam direito o que fazer com os saldos de créditos indevidamente apurados, tanto que em dezembro 2009 abandonaram significativo valor, o que demonstra mais do que despreparo técnico: a falta de vontade de promover indevidamente a redução do imposto a pagar (sonegação).

Registra que as infrações apontadas têm como motivo a utilização indevida de crédito fiscal. Tal fato somente ocorre quando o valor dos créditos indevidos consegue reduzir ou “zerar” o saldo devedor porventura ocorrido. Sem que ocorra o efeito no valor a recolher, não se pode falar em utilização indevida, mas, simplesmente, em escrituração indevida, que não se constitui em infração à obrigação tributária principal e sim em escrituração irregular que, se infração puder ser imputada, será de descumprimento de obrigação tributária acessória.

Esclarece que para demonstrar os efeitos das práticas irregulares de escrituração e buscar o *quantum* efetivamente devido, caso a escrituração não contivesse os defeitos encontrados pelo fisco, efetuou novo cálculo do imposto, para cada período de apuração, objeto da ação fiscal – de janeiro 2009 a dezembro 2011, utilizando os seguintes critérios: **“DÉBITOS:** *lançamos como débitos tanto os escriturados nos livros fiscais que não foram contestados pelo fisco como juntamos a estes os valores dos créditos desconsiderados na autuação;* **CRÉDITOS:** *lançamos aqueles escriturados nos livros fiscais uma vez que já desconsiderando os indevidos ao juntá-los aos débitos;* **SALDOS:** *Apurados credores, transferimos para o próximo período de apuração. Apurados devedores, consideramos devidos e, portanto a parte efetivamente devida do Auto de Infração ora contestado”.*

Afirma que a verdadeira dinâmica dos fatos fica então demonstrada ao reapurar a conta-corrente fiscal, conforme planilha em anexo (Doc. 02), ignorando os equívocos supracitados – já que os mesmos não produziram efeitos concretos sobre os recolhimentos – para constatar que realmente a escrituração irregular dos créditos citados no referido auto não se constituiu em utilização; à exceção dos débitos abaixo que ficam desde já reconhecidos:

Ocorrência	Vencimento	Valor
nov/09	09/12/2009	2.070,88
fev/10	09/03/2010	165,54
mar/10	09/04/2010	34,11
abr/10	09/05/2010	379,66
mai/10	09/06/2010	88,37
set/10	09/10/2010	1.015,74
out/10	09/11/2010	16,64
abr/11	09/05/2011	938,47
mai/11	09/06/2011	1.385,13
jun/11	09/08/2011	1.255,04
ago/11	09/09/2011	154,48
Total		7.504,06

Conclui alegando que não procede a acusação de utilização indevida do crédito fiscal, pois nas infrações 1 e 2, o período de ocorrência não ficou demonstrada a ocorrência de qualquer saldo devedor e, em relação à infração 3, reconhece parcialmente devida, conforme demonstrado no Anexo 2 e no demonstrativo de débito transcrito, porque os saldos devedores foram constatados em períodos da escrituração de crédito a maior, sem estorno, totalizando R\$7.504,06.

Pede pela improcedência das infrações 1 e 2 e, procedência parcial da terceira infração.

O autuante presta informação fiscal, fls. 196/197, de início, solicita a retificação, conforme razões da defesa, quanto ao equívoco produzido na peça processual referente à data apontada no Auto

de Infração para os meses de fevereiro e março de 2010, considerando correto o ano de 2009, tendo em vista que se trata de incorreções de exigência de caráter formal.

Considerando que toda a fundamentação para imputação ao contribuinte, destas infrações foram originadas em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS (Infrações 1 e 2), e pela falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização, quando a operação subsequente com o produto resultante ocorrer com não incidência do imposto (Infração 3), estão plenamente caracterizadas, demonstradas pela fiscalização, e devidamente confirmadas e aceitas pelo autuado, argumentado tão-somente na sua defesa, mero (equívoco), erro na escrita contábil.

Salienta que são irrelevantes para caracterizar penalidade, a intenção e a efetivação da ação do sujeito passivo, qual seja o fato de o sujeito passivo argumentar a não intenção de sonegação, de provocar danos ao erário público, por si próprio não desonera da obrigação de atentar para os preceitos legais tributário.

Compara a conta-corrente fiscal com uma conta-corrente bancária comercial posto que a qualquer momento a quantia, erroneamente depositada, pode ser utilizada pelo correntista.

Afirma que o fato concreto e material é a existência da utilização indevida de crédito fiscal, e a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, quando a matéria tributária ordenatória assim determina, pois a sua utilização (do crédito) é consequência lógica, e intencional, como ocorreu em alguns períodos de apuração, quando o autuado deixou ou recolheu a menos o tributo. Desta forma está caracterizada a intenção de sonegação fiscal.

No que refere a não ter transportado o saldo credor na escrituração para o mês seguinte, fatos estes supostamente ocorridos no mês de dezembro/2009 para o mês de janeiro/2010 e no mês de janeiro/2011 para o período seguinte (fevereiro/2011), como se pode comprovar (fls. 35 a 108) do processo administrativo em questionamento, o autuado não apresenta qualquer lançamento descrito pela defesa, em relação ao não transporte de saldo credor para o período seguinte. A apresentação de um “novo” livro fiscal (fls.123 a 194), como intenção de desoneração de responsabilidade é passível de ilícito fiscal, sujeito à apuração de responsabilidade civil.

Requer a manutenção da autuação.

Em nova manifestação o sujeito passivo, fls. 206/207, assevera que a informação fiscal do autuante só fez uma comparação da conta-corrente fiscal com uma conta-corrente bancária comercial e esclarece que a defesa inicial demonstra que não houve apropriação de crédito. Afirmar que o fato de haver uma possibilidade de utilização do crédito não significa a sua concretização.

Aduz que o autuante descumpriu o disposto do art. 126, §6º do RPAF. Cita o dispositivo.

Reitera pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

VOTO

Saliento que o presente Auto de Infração obedeceu, em sua lavratura, aos ditames do Art. 39 do RPAF/99, e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Conforme o destaque constante na peça defensiva, sobre o equívoco na data de ocorrência dos fatos geradores relativos aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2009, estas foram retificadas e o sujeito passivo foi devidamente notificado, conforme os demonstrativos que fazem parte do Auto de Infração.

No mérito, na infração 1 consta que o sujeito passivo utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadoria para integrar o ativo permanente do estabelecimento, consoante o demonstrativo de fl. 29, nos meses de janeiro de 2009, fevereiro de 2009 e março de 2009.

Consta no código 1.55 1 do RAICMS (fl. 123), que no mês de janeiro de 2009, o lançamento do crédito referente ao ativo imobilizado no valor de R\$ 199,16. No mês de fevereiro, os valores de R\$ 496,48 (código 1551) e de R\$ 4.833,39 (código 2551), RAICMS fl. 125. E no mês de março de 2009, o valor de R\$ 5.816,86, código 2551.

O contribuinte não contesta o lançamento nem os seus valores, nem a razão da acusação, apenas refaz o conta corrente fiscal e pede a improcedência da autuação, sob o argumento de que não teria utilizado efetivamente o saldo credor escriturado no livro RAICMS.

OS dispositivos infringidos são: Art. 97, inciso XII, art. 93, parágrafo I, inciso I, alínea “a” e 124 do RICMS/BA, como segue:

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

XII - quando se tratar de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001, em relação (Lei nº 7710/00):

a) 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;

b) à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição.

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

Deste modo, fica mantida a infração, posto que os lançamentos efetuados nos livros fiscais comprovam a utilização indevida do crédito fiscal em comento.

Quanto à infração 2, relativa à utilização indevida de crédito fiscal, referente à material de uso e consumo, o Anexo II, fls. 26 lista as notas fiscais de aquisições com CFOP 1556 e 2556, objeto da autuação. Friso que em conformidade com o disposto no art. 93, inciso V, alínea “b”, somente a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, fixado em 01.01.2011, será permitido a utilização de crédito fiscal, das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Em conformidade com os elementos contidos nos autos, não resta dúvida de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de material para uso e consumo, prática vedada pela legislação tributária até o advento da data de 01.01.2011. Fica mantida a infração.

Na infração 3, a exigência refere-se à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas na industrialização, quando a operação subseqüente com o produto resultante ocorrer com não incidência do imposto.

No demonstrativo de fls. 07 a 25 relativo à “FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO FISCAL DEVIDO”, relativo ao exercício de 2009, constam os valores mensais do crédito a estornar, em decorrência das saídas não tributadas, procedimento regulamentado no art. 100, inciso VIII do RICMS/BA a seguir:

Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

VIII - estiverem vinculados a operações sujeitas à dispensa do pagamento do imposto de que cuida o item 6 da alínea "a" do inciso III do art. 125, exceto em se tratando dos insumos agropecuários previstos no art. 20.

O sujeito passivo não contesta o mérito da infração mas questiona a exigência fiscal no que tange ao fato de que não teria utilizado o crédito fiscal, lançado no seu conta corrente, indevidamente, mas seria mero erro escritural.

Contudo este argumento não tem pertinência para caracterizar a infração, posto que ocorrido o fato antijurídico incide a norma e em caso de descumprimento ou ocorrido o ilícito cabe ao fisco constituir o crédito tributário, sujeito à penalidade cabível. Portanto, no demonstrativo elaborado pelo autuante, resta claro que do total das vendas foi apurada a base de cálculo tributada efetiva e encontrado o percentual de venda tributada efetivo. O contribuinte escriturou o crédito fiscal como se todas as suas saídas tivessem sido tributadas, e não observou que o percentual das saídas efetivamente tributadas deveria ser aplicado para encontrar o crédito fiscal de direito. Nesse caso, o autuante fez os cálculos e encontrou o crédito fiscal a estornar, conforme o art. 100, inciso VIII do RICMS/BA.

Infração procedente.

Quanto ao argumento de que o crédito fiscal lançado no livro fiscal seja meramente escritural, o posicionamento anterior deste CONEF, era no sentido de que devia prevalecer a exigência fiscal, como no caso, da decisão prolatada no Acórdão CJF 043-12/10, entendimento posteriormente reformulado por este Conselho de Fazenda Estadual.

Assim, transcrevo o entendimento manifestado no voto proferido pela ilustre Conselheira Maria Auxiliadora, que reflete o posicionamento do CONSEF, no Acórdão CJF 043-12/10, o qual peço vênia para reproduzir como segue:

“Ressalto de que ao longo do tempo, este Colegiado prolatou diversas decisões sobre a matéria em questão. Algumas com tese contrária ao entendimento ora exposto, outras a ele se aliavam.

Objetivando pacificar o entendimento, a discussão subiu à Câmara Superior desta Corte Administrativa, que aconteceu através do Acórdão CS Nº 0039-21/09 que sustentou a tese ora exposta. Para melhor compreensão, transcrevo parte do voto nesse Acórdão prolatado:

“(....).

Assim, quanto ao mérito do Recurso Extraordinário, também de logo podemos afirmar que comungamos do posicionamento da Procuradoria, expresso no presente Recurso, na medida em que a Decisão vergastada foi proferida em clara contrariedade à legislação posta, trazendo tese que nenhum amparo encontra nas normas que fundamentam o ICMS, desde sua base até a norma maior, a Carta Magna, e nem encontra guarida na jurisprudência majoritária deste Conselho de Fazenda, ..

E, de fato, é remansosa na jurisprudência e na doutrina que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural, ou seja, sua utilização corresponde ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.

É claro que o normal nas atividades realizadas por contribuinte deste imposto é a compensação entre os créditos gerados pelas entradas e os débitos pelas saídas – efetivando-se o princípio da não-cumulatividade -mas eventualmente pode ocorrer a impossibilidade desta compensação, ou porque o contribuinte opera com mercadoria sujeitas a pagamento antecipado por substituição tributária, realizando saída com fase de tributação já encerrada (caso do contribuinte autuado), ou com mercadorias cuja saída é desonerada por isenção, sem regra de manutenção de crédito pelas entradas, ou ainda porque em determinado mês os débitos são inferiores aos créditos pelas entradas, ocorrendo saldo credor, que pode ser levado para o mês seguinte, e todas estas hipóteses, ocorrendo com frequência, importam em acumulação de crédito por parte do contribuinte, daí porque a própria legislação permite sua transferência a terceiros, procurando dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, sem necessariamente, como visto, haver a compensação com débito do próprio contribuinte.

Como bem frisado no Parecer da PGE/PROFIS acostado aos autos às fls. 634 e 635, da lavra do seu então Procurador Chefe, proferido quando da apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, e que se posicionava contrariamente ao Parecer da lavra de outra procuradora nos autos, permitir ao contribuinte lançar crédito indevidos em sua escrita, ainda que não compensados, possibilitaria que este aguardasse eventual inércia da Administração Pública pelo período de 05 anos relativos à decadência para glosa, legitimando a utilização indevida desses créditos.

Ora, tal fato não somente permitiria um procedimento sem base legal alguma, como ainda se constituiria em um estímulo ao contribuinte de má-fé, que passaria a lançar créditos indevidos contando com uma possível inércia da Fiscalização e, após decorrido o prazo para que o Fisco pudesse efetuar a glosa dos mesmos, efetuar a compensação sem qualquer impeditivo, já que o direito de compensar crédito fiscal já lançado não se sujeita à decadência.

E aqui vale repetir a afirmação da PGE/PROFIS em seu Recurso Extraordinário, que de uma forma muito feliz pontuou de forma inafastável que “o conceito juridicizado de crédito fiscal não traz em seu bojo qualquer indicação da existência correlata de débito, sendo, portanto, absolutamente crível sua relevância e existência jurídica, sem a contraposição de uma “dívida escritural” e, portanto, pelo simples fato jurídico da escrituração nos livros fiscais”.

Registre-se, ainda, que o próprio autuado, na impossibilidade de compensar todo o crédito lançado em sua escrita, pleiteou, e teve negado, pedido de transferência deste crédito a terceiros, além do que na Decisão guerreada restou consignado que de fato todo o crédito lançado é de fato indevido, posto que apropriado em ofensa à regra do art. 356 do RICMS/97, que prescreve que ocorrido o pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Devemos, ainda, ressaltar, que não há em absolutamente nenhum dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 7.014/96, do RICMS/BA e muito menos na própria Carta Magna, que ampare a tese exposta no voto do Relator do Acórdão guerreado de que “o tributo só se torna exigível se o crédito apropriado for compensado, ou seja, se for efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito. Em outras palavras: só há fato gerador de crédito indevido se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal”. Daí porque correta a PGE/PROFIS ao fundamentar seu Recurso Extraordinário na contrariedade da Decisão à legislação posta – que expressamente apenas a conduta do contribuinte autuado com a multa estipulada no inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, por infração ao art. 97, inciso IV, “b” do RICMS/BA., na sua redação então vigente. (.....)”.

Contudo, embora o defendente utilize-se do argumento de que não teria utilizado os créditos fiscais do seu conta corrente fiscal, pois seriam meramente escriturais, as infrações aqui combatidas não possuem elo de ligação com o fato de haver ou não saldos credores, pois são infrações distintas do conta corrente fiscal.

Infração procedente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206880.0106/12-1**, lavrado contra **FRIGORIFICO MODELO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no de **R\$125.102,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de fevereiro de 2013.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JORGE INÁCIO AQUINO - JULGADOR