

PROCESSO	- A. I. Nº 140844.0004/12-4
RECORRENTE	- HAMILTON RIOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0266-03/13
ORIGEM	- INFRAZ SERRINHA
INTERNET	- 11/11/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0336-11/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. Comprovado que houve utilização indevida do crédito fiscal referente a energia e serviços de comunicação. Infração caracterizada. **b)** FALTA DE EXIBIÇÃO, AO FISCO, DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO CRÉDITO FISCAL. **c)** BENS DO ATIVO PERMANENTE. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. **d)** ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Infrações não impugnadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/09/2012 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$45.250,24, em decorrência do cometimento de quatro infrações, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 01: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de comunicação não vinculado a prestação seguinte da mesma natureza tributada pelo imposto, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$32.334,03.

INFRAÇÃO 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de abril, junho e novembro de 2008 e junho de 2010. Valor do débito: R\$1.663,10.

INFRAÇÃO 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, no mês de janeiro de 2008. Valor do débito: R\$8.522,61.

INFRAÇÃO 04: Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto, no mês 01/2008. Valor do débito: R\$2.730,50.

Regularmente instruído, após apresentação de defesa e informação fiscal, o processo foi a julgamento pela 3ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

VOTO

Quanto às preliminares de nulidade argüidas pela defesa do autuado, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário apurado e a natureza da infração, sendo que, eventuais incorreções alegadas pela defesa não implicam nulidade haja vista que, pela descrição dos fatos e enquadramento legal, ficaram evidentes as infrações apuradas.

O deficiente alegou que não foi observado o princípio da ampla defesa e do contraditório, constituindo-se num flagrante cerceamento de defesa. Afirma que a descrição bastante sucinta dos fatos não permite, ao autuado, uma perfeita convicção do entendimento do autuante que o levou a não permitir a apropriação dos créditos.

Observo que o impugnante entendeu a autuação e os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal.

O defendente também alegou que o autuante não provou, de forma inequívoca, que tais créditos foram efetivamente utilizados, na medida em que o impugnante possui ao longo dos anos de 2008 a 2010 (que foram objetos da fiscalização em questão), saldo credor acumulado em decorrência das suas operações de exportação para o exterior. Trata-se de questão relacionada ao mérito da autuação, e como tal será analisada neste voto quando da apreciação do mérito da exigência fiscal.

Assim, quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo defendente, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

No mérito, a infração 01 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de comunicação não vinculado a prestação seguinte da mesma natureza tributada pelo imposto, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2010.

Observo que de acordo com o art. 93, inciso II, alínea “a”, item 2, do RICMS-BA/97, 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.

Neste caso, 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 2008 a 2010) e a realidade atual pode não ser exatamente a mesma da época em que foram apurados os valores do crédito fiscal.

O defendente também alegou que a autorização para o crédito de ICMS sobre os serviços de comunicação está consubstanciada no artigo 93, inciso II-A, “a”, item 2, do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos geradores, aprovado pelo Decreto 6.284/97. Apresenta o entendimento de que é indiscutível o direito ao crédito do ICMS incidente nos serviços tomados de comunicações proporcionalmente às saídas para o exterior.

Concordo com o posicionamento do autuante de que, conforme o art. 93, inciso II-A, “a”, item 2 do RICMS-BA/97, vigente à época, a utilização do crédito de ICMS sobre os serviços de comunicação é condicionada, de forma que a utilização resulte operação de saída ou prestação para o exterior.

O fato de as contas de energia elétrica e de telefone estarem em nome de sócio do estabelecimento autuado não impede a utilização do crédito fiscal, aplicando-se as decisões administrativas citadas nas razões de defesa. Entretanto, o autuante esclareceu que durante a Auditoria realizada, foi constatado que as contas tinham como localização dos telefones, locais de praias, em Lauro de Freitas, perto de Salvador. Quanto ao crédito de ICMS referente à energia, informa que a glosa deve-se ao fato de não ter sido utilizada no processo de industrialização como alega o autuado em sua defesa, e sim em uma sala em Salvador, dito como escritório. Tais fatos estão comprovados por meio das cópias de contas telefônicas e de energia elétrica acostadas aos autos, fls.226, 269/272.

O defendente também alegou que o autuante não provou, de forma inequívoca, que tais créditos foram efetivamente utilizados, na medida em que o impugnante possui ao longo dos anos de 2008 a 2010 (que foram objetos da fiscalização em questão), saldo credor acumulado em decorrência das suas operações de exportação para o exterior; que deveria ter sido efetuado, apenas, o estorno dos respectivos valores na escrituração fiscal, tendo em vista o saldo credor disponível nos respectivos períodos de apuração correspondentes.

Observo que a utilização do crédito fiscal está comprovada pelo levantamento fiscal em confronto com as contas de energia elétrica e de telefone. Quanto ao argumento de que existe saldo credor acumulado, se poderia entender que somente estaria configurado o ilícito tributário se houvesse a efetiva utilização do crédito fiscal, ou seja, no momento em que aquele valor fosse utilizado para reduzir o montante do débito apurado mensalmente. Entretanto, entendo que o lançamento indevido realizado a crédito fiscal em livros fiscais do contribuinte já é suficiente para caracterizar a irregularidade tributária, na medida em que proporciona ao contribuinte, a qualquer momento, utilizar o crédito reduzindo o imposto que seria devido ao Estado. Por isso,

deixo de acolher o argumento apresentado pelo defendente.

Concluo pela subsistência deste item do presente lançamento, haja vista que ficou comprovado o crédito fiscal utilizado indevidamente.

De acordo com as razões de defesa, o autuado apresentou alegações específicas somente quanto à primeira infração, não questionando os demais itens da autuação fiscal. Assim, considero procedentes os itens não contestados, considerando que não lide a ser decidida.

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

Inconformado, o Contribuinte interpõe tempestivamente Recurso Voluntário às fls. 883 a 893, no intuito de ver modificada a Decisão da primeira instância, repisando todos os argumentos já ventilados em defesa.

Diz ser uma empresa preponderantemente exportadora e, para a realização das vendas de seus produtos para o exterior, realiza gastos frequentes com telefone, tanto para clientes como fornecedores e demais agentes do comércio. Alega que o autuante não demonstrou de forma inequívoca que o crédito glosado fora efetivamente utilizado, considerando a existência de saldo credor acumulado devidamente escriturado nos livros fiscais.

Apresenta preliminares de nulidade, alegando que não foi observado o princípio da ampla defesa e do contraditório, constituindo-se num flagrante cerceamento do direito de defesa. Salienta que a descrição bastante sucinta dos fatos não permite, ao autuado, uma perfeita convicção do entendimento do autuante que o levou a não permitir a apropriação dos créditos. Também alega que a fiscalização não provou, de forma inequívoca, que tais créditos foram efetivamente utilizados, na medida em que o impugnante possui ao longo dos anos de 2008 a 2010 (que foram objetos da fiscalização em questão), saldo credor acumulado em decorrência das suas operações de exportação para o exterior.

Diz que os motivos ensejadores da nulidade do Auto de Infração estão disciplinados no art. 18 do RPAF, que transcreveu.

Cita alguns julgados proferidos por este Órgão Julgador, pela improcedência e nulidade de lançamentos que não continham elementos suficientes para se determinar com segurança a infração.

No mérito, o impugnante refuta todas as alegações do autuante, em especial a de que utilizou indevidamente os créditos ora defendidos. Frisa que do montante de R\$33.334,03 dos créditos glosados, a parcela de R\$32.732,30 refere-se ao consumo de serviços de telecomunicações (telefone), enquanto que a ínfima quantia de R\$601,73 corresponde ao consumo de energia elétrica (marcados como “Escritório Salvador”, páginas 10 a 19 do Demonstrativo nº 01, anexo ao Auto de Infração).

Acrescenta que a autorização para o crédito de ICMS sobre os serviços de comunicações está consubstanciado no artigo 93, inciso II-A, “a”, item 2, do RICMS-BA vigente à época dos fatos geradores, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Apresenta o entendimento de que é indiscutível o direito ao crédito do ICMS incidente nos serviços tomados de comunicações proporcionalmente às saídas para o exterior. Que não assiste qualquer razão para que lhe seja negado o direito aos créditos ora em comento, por se tratar de direito líquido e certo do autuado, e mais, por se relacionar diretamente às suas atividades de vendas para o exterior de produtos por ele industrializados.

Diz que o autuante, quando se refere à conta de serviços de comunicações (telefone), em seu Demonstrativo nº 01 (folhas 10 a 19), menciona expressão “Linha Particular”. Poder-se-ia presumir que quis dizer se tratar de contas telefônicas em nome de particulares, como os sócios da empresa. Mas não é verdade, conforme atestam as cópias anexadas (doc. 2), tais contas estão em nome da empresa impugnante.

Entende que mesmo que estivesse em nome dos sócios não afastaria o direito ao crédito como

bem já decidiu este CONSEF em diversos julgamentos, a exemplo das decisões que citou, transcrevendo as ementas.

O defendant alega que a interpretação das normas tributárias não permite presunções, salvo exceções expressas, e que o autuante quis motivar o seu procedimento pela suposta previsão de que tais gastos estariam relacionados às ligações particulares, não relacionados, segundo seu julgamento, com as atividades normais da empresa. Diz que tal fato não fora efetivamente comprovado, sequer questionado. Por isso, afirma que não há qualquer fundamento para que seja mantida a glosa dos créditos sobre as contas de telefone pelas razões expostas. Que o autuante não logrou êxito na prova; haja vista a existência nos anos de 2008 a 2010 de saldo credor acumulado em decorrência das suas operações de exportação para o exterior. Comenta sobre o Princípio da Verdade Material, transcrevendo ensinamento de Alfredo Bernardini Neto.

No tocante ao momento em que deverá ser apresentada a prova no Processo Administrativo Tributário, destaca os comentários de Célio Armando Janczeski. O defendant também comenta sobre o princípio da boa-fé, que estabelece a boa-fé como regra de conduta fundada na honestidade, na retidão, na lealdade. Diz que entre nós, esse princípio foi consagrado pela Lei 10.406 de 10, de janeiro de 2002, novo Código Civil, que entrou em vigor em 11.01.03, sendo que a doutrina fala em boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva. Reproduz ensinamentos de Miguel Reale e Maria Helena Diniz, ao comentar os princípios que regem as obrigações contratuais. O defendant também comenta sobre os princípios da razoabilidade, da justiça e isonomia, transcrevendo lições de Sacha Calmon Navarro Coelho e Roque Antonio Carrazza. Diz que o princípio da igualdade, no campo da tributação, respaldado na letra do art. 150, II, da Carta Maior, estabelece norma vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, “*instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*”. Conclui afirmando que, em síntese, a lei é a proposição jurídica que trata igualmente todos que estão nas mesmas situações e desigualmente as situações desiguais e é oponível tanto aos particulares como ao próprio Estado no status de pessoa de direitos e obrigações.

O defendant requer sejam acatados os argumentos de preliminares de nulidade, e no mérito, sejam acatados os argumentos no tocante ao fato de que, no caso dos créditos decorrentes da aquisição de serviços de comunicações, que sejam mantidos os ditos créditos. Não sendo acatados os argumentos de nulidade e de mérito, seja admitido que tais créditos não foram efetivamente utilizados, não cabendo o lançamento da multa de ofício, devendo apenas haver o estorno dos respectivos valores na escrituração fiscal, tendo em vista o saldo credor disponível nos respectivos períodos de apuração correspondentes.

Em sessão de Julgamento do dia 23 de abril de 2014, em busca da verdade material que rege o Processo Administrativo Fiscal, a 2^a CJF, Câmara que o presente Relator pertencia, decidiu encaminhar o presente processo ao autuante para que tomasse seguintes providências:

- 1 - *Intimasse o Contribuinte a apresentar os livros fiscais que comprovem a existência de créditos fiscais acumulados;*
- 2 - *Com base nesses elementos, verificasse e apontasse se nos meses lançados nas infrações 01, 02, 03, houve repercussão econômica em relação aos recolhimentos mensais do ICMS devido, consubstanciado pela redução ou falta do recolhimento do respectivo imposto;*
- 3 - *Fossem elaborados novos demonstrativos de débito das infrações 01, 02 e 03, levando-se em conta os eventuais créditos fiscais acumulados.*

Em resposta a diligência solicitada, foi elaborada nova Informação Fiscal de fls. 904 e 905, pelo Auditor Fiscal Ney Silva Bastos, com as seguintes considerações:

- “1 – *Intimado o contribuinte, o mesmo apresentou os livros fiscais Registro de Apuração Especial do ICMS, onde consta os valores dos créditos fiscais acumulados.*
- 2 – *foi constatado, que nos meses em que foram caracterizados as infrações 01, 02 e 03, do Auto de Infração,*

em Diligência, haviam valores escriturados nos livros fiscais Registros de Apuração Especial de ICMS, livro este legalmente determinado para o controle de créditos fiscais acumulados, valores estes, maiores que os apurados através Auto de Infração, lavrado.

3 – Anexamos a esta Diligência, photocópias das olhas dos livros REGISTRO DE PAURAÇÃO ESPECIAL DE ICMS, onde constam os valores dos citados créditos acumulados.”

Em complementação a essa resposta, fala que os citados livros foram apresentados em desconformidade com o que determina o RICMS/BA, trazendo fragilidade quanto à época de confecção dos mesmos.

Diz que não foram compensados os créditos acumulados pelos seguintes motivos:

“1 - Ao Autuarmos o Contribuinte, o nosso entendimento quanto ao uso indevido de créditos fiscais, foi o mesmo que a 3ª JJF teve, ao proceder o julgamento deste Auto de Infração. (3º parágrafo - fls.870), SMJ;

2 - No livro Registro de Apuração Especial de ICMS, do ano de 2008, que leva o nº 01, ou seja, o primeiro livro do Contribuinte onde houve controle do Crédito Fiscal Acumulado, apresentado à fiscalização em função da intimação para cumprir esta DILIGÊNCIA, encontra-se escriturado, no mês FEVEREIRO DE 2008 (fls. 002, do livro 01) como "SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR", o valor de R\$161.540,56, a título de saldo de crédito fiscal acumulado no início daquele mês, sem contudo, o contribuinte explicar como chegou a este valor inicial dos citados créditos. A partir do mês de fevereiro de 2008, o contribuinte passou a transferir para o livro Registro de Apuração Especial de ICMS, os créditos fiscais do conta corrente, do livro REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS, (normal), sendo que nestes valores, estão incluídos os créditos fiscais utilizados indevidamente, ou seja, além de não se saber a origem do "SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR" no valor de R\$161.540,56, nos valores apropriados, mês a mês, a partir de FEVEREIRO DE 2008, estão os créditos de ICMS utilizados indevidamente, conforme ficou comprovado através das Auditorias realizadas: a nossa e a do colega anterior, constituindo-se em créditos fiscais acumulados que não espelham à realidade, durante todos estes exercícios, e provavelmente até hoje, pois o Contribuinte entendeu e entende, que tem direito ao uso de tais créditos. O uso de tais créditos não espelham ao objetivo do benefício fiscal, atribuído pelo legislador, com a finalidade de incentivar as exportações, tanto assim que, no regulamento do ICMS, condiciona ao uso do produto ou serviço na mercadoria destinada à Exportação.”

Finaliza pedindo pela procedência do Auto de Infração.

Devido ao valor do Auto de Infração, não houve manifestação da PGE/PROFIS.

VOTO

Temos sob apreciação, Recurso Voluntário contra Decisão da 3ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, devido ao suposto cometimento de 04 infrações, acima já descritas.

Primeiramente, não vejo nenhuma mácula que inquine de nulidade o Auto de Infração. Entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos, que as imputações lançadas estão claras, as bases de cálculo foram determinadas conforme os valores previstos em lei, foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes as autuações em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

No mérito, vejo que a irresignação do Contribuinte atinge tão somente o cerne da infração 01, quanto a possibilidade de utilização do crédito relativo a energia elétrica e serviços de comunicação, deixando ao largo todas as outras exações lançadas no Auto de Infração, a saber, as infrações 02, 03 e 04, pois, não as contesta de forma objetiva, alegando, simplesmente, a nulidade do ato fiscal.

Assim, no que tange a infração 01, percebo que andou o julgador de piso ao refutar a tese recursal de que o uso de energia elétrica e do serviço de comunicação, como demonstrado nos autos, estava amparado pelas normas do art. 93, II, e §1º, I do RICMS/BA vigente à época dos fatos.

Pela importância dos dispositivos citados, transcrevo-os a seguir:

Art. 93. 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, salvo disposição em contrário:

II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou

consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):

a) a partir de 1º de novembro de 1996:

1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

2 - quando consumida no processo de industrialização;

3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

§ 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:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) 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; e

Nesta senda, o Relator de primeiro grau acertou em colocar que as ligações telefônicas realizadas não configuram a hipótese prevista no art. 93, II-A, ‘a’, item 2, como também que a energia elétrica consumida não está relacionada com o processo produtivo, conforme mencionado nas hipóteses de creditamente do inciso I, do §1º do mesmo artigo 93.

Assim, não há o que se falar em possibilidade de creditamento por parte do Contribuinte haja vista a comprovação de que as ligações não foram destinadas para o exterior e a energia elétrica fora utilizada na parte administrativa da empresa e não no processo produtivo, segundo informações do próprio Contribuinte.

Portanto, Procedente a infração 01, conforme o julgamento de piso.

Quanto às demais infrações, 02, 03 e 04, como não foram apresentadas irresignação recursal específicas em relação às mesmas, deve-se aplicar o quanto disposto no art. 140 e 143 do RPAF/BA.

Infrações 2, 3 e 4 mantidas consoante o entendimento de primeiro grau.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter inalterada a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 140844.0004/12-4, lavrado contra **HAMILTON RIOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$45.250,24, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS