

PROCESSO - A. I. Nº 298623.0018/19-5
RECORRENTE - SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0063-03/21-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/04/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0022-12/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de materiais de consumo. O Autuado não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS. MULTA. O autuado não apresenta provas que se contraponham à acusação fiscal. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão proferido pela 3ª JJF nº 0063-03/21-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2019, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 199.811,80, em razão das seguintes irregularidades:

***Infração 01. 01.02.02.** utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, maio, setembro e novembro de 2016, janeiro, julho a outubro de 2017, no valor de R\$46.344,99. Multa de 60%;*

***Infração 02. 16.01.01.** deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bem ou serviço sujeito a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2016 a novembro de 2017, sendo aplicada a multa de 1% sobre cada nota fiscal não registrada, totalizando R\$90.583,53;*

***Infração 03. 16.01.06.** deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, sendo aplicada a multa de 1% sobre cada nota fiscal não registrada, totalizando R\$62.883,28.*

O autuado impugna o lançamento fls.58/69.

A 3ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando, por unanimidade, procedente o Auto de Infração em epígrafe.

VOTO

Preliminarmente, o defendente arguiu nulidade alegando que o Auto de Infração não descreve com clareza, quais fundamentos fáticos teriam levado à exigência fiscal, sendo a indicação dos dispositivos legais supostamente infringidos, insuficiente para que possa exercer o contraditório e seu direito de defesa.

Sobre estas alegações, compulsando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possuem suporte fático ou jurídico. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, conforme planilhas fls.09/47, contidas na mídia CD entregue ao contribuinte, recibo fls. 48/49, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Por isso, importa consignar, que o Autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos e livros fiscais, demonstrativos e relatórios, seus dados e cálculos, assim como indicou o fundamento jurídico.

Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido

observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação e na informação fiscal. Ademais, pelo teor de sua defesa, depreende-se que o Autuado compreendeu perfeitamente do que foi acusado, fazendo menção aos dados - materiais adquiridos e documentos fiscais -, dos demonstrativos que deram suporte a autuação.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrentes, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação. Dessa forma, no que tange às mencionadas infrações, fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada direta ou indiretamente pelo impugnante.

No mérito, a infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

O defendente sustentou o direito a estes créditos fiscais. Argumentou que parte dos materiais adquiridos, se referem a bens que são utilizados em operações de remessa para envasilhamento. Nessas operações, afirmou que adquire tintas, lacres e outros insumos que integram os vasilhames de GLP, e remete os bens para que o envasilhamento seja realizado por outra empresa. Já as demais aquisições, disse que se tratam de entradas de produtos, que serão utilizados em remessas para instalação ou de entradas de mercadorias em retorno de reparo ou conserto.

Sobre a matéria, observo que o CONSEF, em reiteradas resoluções vêm se posicionando, assegurando o direito ao crédito para os produtos que se adequem ao estabelecido no inciso I, do art. 309 do RICMS/12, in verbis:

Art. 309. 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:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

No presente processo, dos produtos elencados no levantamento fiscal, verifico que nenhum deles se destina à comercialização ou se enquadra nas hipóteses mencionadas no dispositivo retromencionado. Materiais como: tintas e lacres são utilizados para manutenção dos botijões, vasilhames da empresa que acondicionam o GLP que comercializa. Igualmente, o retorno de materiais enviados para reparo ou conserto, conforme alegação da defesa, se caracterizam como material de uso e consumo, sendo desta forma, incabível o direito de utilização de crédito fiscal.

Verifico, com base nas notas fiscais objeto da autuação, que na infração está sendo exigido ICMS referente à utilização de crédito indevido, na aquisição de bens para uso e consumo do estabelecimento, ou seja, “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 (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96)”, o que se aplica por inteiro na acusação fiscal.

De fato, as operações que compõem a exigência fiscal representam despesas do exercício, e são materiais utilizados na manutenção, pois se prestam a substituir um outro que precisou ser retirado, sendo usual o tratamento contábil de material de uso/consumo.

É importante registrar, que as operações referentes a aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo do estabelecimento, só darão direito a crédito, a partir de 1º de janeiro de 2033, conforme define a LC nº 197/19. Assim, independentemente de a empresa ter ou não, saldo credor, ao se creditar do referido imposto, viola a legislação de regência, e por esse motivo é que a empresa foi autuada. Concluo pela procedência da infração 01.

Na infração 02, o defendente foi acusado de ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias, bem ou serviço sujeito a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, e na infração 03, deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa de 1% sobre cada nota fiscal não registrada.

Sobre estas infrações, o defendente alegou que não cometeu a irregularidade apontada. Quanto às aquisições não escrituradas, diz apresentar as justificativas em planilha que anexa, para cada uma das notas fiscais questionadas, e que se dividem em: (i) escrituradas no SAP - foram encontradas no SAP, porém, não constam nas obrigações fiscais; (ii) emitidas erradas - NF's emitidas por determinado fornecedor e, em seguida, emitida

outra NF, pelo mesmo fornecedor, que sugere que a segunda foi emitida em substituição à primeira, porém, a primeira não foi cancelada pelo emitente; (iii) NF's não escrituradas que sugerem emissão indevida. Acrescentou que eventual descumprimento de obrigação acessória ao pagamento do tributo, não se traduz em hipótese de incidência do imposto devido para aquela operação.

Analizando os elementos que compõem esta infração, além da planilha apensada pela defesa, verifico que razão não assiste ao autuado, que inclusive confirmou não ter cumprido a obrigação acessória aqui discutida. As justificativas apresentadas não têm o condão de elidir ou modificar a irregularidade apurada em ação fiscal.

Caberia ao Autuado, apontar objetivamente, que teria registrado os documentos fiscais em seu livro Registro de Entradas da sua EFD, o que não ocorreu.

Observo que é dever do autuado, o cumprimento desta importante obrigação acessória, registrando em sua escrituração fiscal todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, em seu estabelecimento. A lei não excepciona qualquer operação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização, e a aplicação de diversos roteiros de auditoria. Considerando que o autuado não apresentou elementos com o condão de elidir a acusação fiscal, entendo caracterizadas as infrações 02 e 03.

O impugnante arguiu, que a multa que lhe foi imposta se revela confiscatória, irrazoável e desproporcional, violando princípios consagrados pela Constituição Federal de 1988.

Saliento, que a arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar, que o art. 150, IV da CF é dirigido ao legislador, o qual, não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, na medida em que a multa aplicada é adequada, posto que prevista em Lei. Assim, entendo que a multa capitulada pelo agente fiscal, se encontra em consonância com o que prevê a legislação aplicável.

Saliento, que esta Junta de Julgamento Fiscal não possui competência apreciar pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação tributária.

No que concerne ao pedido de redução da multa, deixo de acatá-lo. É importante destacar, que o § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e o art. 158 do RPAF/99 foram revogados. (O § 7º do art. 42 foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19). Sendo assim, evidencia-se também a impossibilidade legal para atendimento a este pleito do defendente.

De igual forma, observo que esta Junta de Julgamento Fiscal não possui competência para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria, objeto da contenda (art. 167, I RPAF/99).

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformada com a decisão acima, a recorrente interpôs Recurso Voluntário.

Explica que é uma empresa do grupo SHV, líder mundial em distribuição de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), que tem como atividade principal o tratamento, armazenamento, transporte, distribuição e comércio de gás (inclusive, em pequena escala, o Propano e o Butano); a indústria e o comércio de aparelhos ou equipamentos, relacionados com as atividades por ela exercidas.

Requer a nulidade do Auto, citando o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Afirma que o Auto de Infração julgado procedente pelo acórdão ora recorrido foi lavrado com mera referência aos dispositivos tidos por infringidos, indicação esta que não delimita com clareza qual seria a matéria tributável, se tratando de alegação genérica de creditamento indevido de ICMS e falta de escrituração de entrada de bens, além de inexistir relato das circunstâncias fáticas que levaram à autuação.

Aduz que o Auto de Infração não descreve com clareza quais fundamentos fáticos teriam levado à cobrança, sendo a indicação dos dispositivos legais supostamente infringidos absolutamente insuficiente para que seja possível o exercício do contraditório e do direito de defesa, o que se revela flagrante o cerceamento de defesa, violando de uma só vez os mandamentos dos arts. 129, § 1º do Código Tributário Estadual, e 142 do CTN, bem como diversos princípios constitucionais, dentre eles os consagrados nos arts. 5º, LV e 37 da CF/88, o que macula o Auto de Infração de nulidade insanável.

No mérito, ao contrário do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, cabe destacar que parte dos materiais adquiridos se referem a bens que são utilizados em operações de remessa para

engarraçamento e que em referidas operações, a ora Recorrente adquire tintas, lacres e outros insumos que integram os vasilhames de GLP e remetem os bens para que o envasilhamento seja realizado por outra empresa, sendo a operação tributada na saída, o que legitima o aproveitamento de crédito.

Quanto as demais aquisições, tratam-se de entrada de produtos que serão utilizados em remessas para instalação ou da entrada de mercadorias em retorno de reparo ou conserto.

Explica que na primeira modalidade de remessa, a ora Recorrente adquire as mercadorias para que, posteriormente, realize a instalação dos materiais para seus clientes, de modo que ocorre a circulação econômica de tais bens, sendo correto o creditamento dos valores de ICMS recolhidos.

Anexa planilhas explicativas das operações que geraram crédito do tributo (**Doc. 01** – no CD-ROM).

Em relação às aquisições supostamente não escrituradas, anexa planilhas (**Doc. 02** – no CD-ROM), para cada uma das notas fiscais questionadas, e que se dividem em:

- Escrituradas no SAP: Foram encontradas no SAP, porém, não constam nas obrigações fiscais. Isso ocorre por erro na chave de acesso;
- Emitidas erradas: NF's emitidas por determinado fornecedor e, em seguida, emitida outra NF, pelo mesmo fornecedor, na sequência numérica, que sugere que a segunda foi emitida em substituição à primeira, porém, a primeira não foi cancelada pelo emitente.
- NF's não escrituradas: Não escrituradas pelo motivo acima. Sugerem emissão indevida. As NF's emitidas posteriormente foram escrituradas.

Esclarece que eventual ausência de cumprimento de obrigação acessória teria desencadeado a cobrança em questão, na medida em que o descumprimento de obrigação acessória ao pagamento do tributo não se traduz em hipótese de incidência do imposto devido para aquela operação.

Diz que eventual falha e/ou erro na prestação de informações, exatamente o que foi relatado na autuação, poderia gerar, no máximo, multa por descumprimento de obrigação acessória, mas nunca nova cobrança do tributo já recolhido.

Por último questiona o valor das multas aplicadas, afirmando que a imposição das multas de 60% sobre o montante total do débito exigido quanto ao creditamento supostamente indevido, bem como de 1% sobre as operações tidas por não escrituradas, fere frontalmente os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Traz farta jurisprudência e conclui que a multa aplicada à Recorrente excede ao legítimo exercício do poder conferido à Administração Pública, o que demonstra sua total afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, merecendo reforma o acórdão ora recorrido.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do recorrente, o representante, Sr. Carlos Henrique Moura Loureiro Magliano Ribeiro acompanhou o julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

No presente Recurso Voluntário, aduz a recorrente que o lançamento é nulo, por não indicar com clareza o fundamento legal aplicado para sustentar a glosa dos créditos regularmente destacados e cobrados pelo fisco baiano na infração 01, nos meses de fevereiro, maio, setembro e novembro de 2016, e janeiro, julho a outubro de 2017.

Da análise dos autos, e apreciando as preliminares suscitadas pela recorrente, verifico que a infração trata da utilização indevida de crédito fiscal, em decorrência da utilização indevida de crédito vinculado a mercadorias de uso e consumo.

De logo, sinalizo que o presente lançamento de ofício foi procedido com as cautelas da lei, sendo certo afirmar que a natureza da infração e a pessoa do infrator estão determinadas nos autos, e a relação processual devidamente estabelecida, com a regular ciência do contribuinte, não havendo que se cogitar em nulidade, como pretende o recorrente.

Dessa forma, não vislumbro qualquer vício no procedimento fiscal que ensejou a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao contribuinte para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.

Não há, portanto, em minha ótica, como atribuir à ação fiscal uma violação aos princípios legais e da garantia de ampla defesa invocados pelo recorrente. Ainda que a descrição tenha sido genérica, possibilitou o contraditório e a ampla defesa.

Afasto as nulidades suscitadas e avanço na apreciação do mérito.

Sustenta a recorrente que o crédito fiscal correlato resta regularmente garantido, visto que, e ao contrário do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, parte dos materiais adquiridos se referem a bens que são utilizados em operações de remessa para engarrafamento, e que em referidas operações, adquire tintas, lacres e outros insumos que integram os vasilhames de GLP, que são remetidos para que o envasilhamento seja realizado por outra empresa. Sinaliza que se trata de operação tributada na saída, o que legitima o aproveitamento de crédito.

Quanto às demais aquisições, explica a recorrente que se trata de entrada de produtos que serão utilizados em remessas para instalação, ou da entrada de mercadorias em retorno de reparo ou conserto. Explica ainda, que na primeira modalidade de remessa, a ora Recorrente adquire as mercadorias para que posteriormente realize a instalação dos materiais para seus clientes.

Convém observar, todavia, que os materiais lançados são utilizados nas embalagens, ou seja, nos vasilhames, que em verdade não são agregados ao produto final comercializado pelo estabelecimento autuado. Os referidos itens não serão objeto de comercialização futura ou qualquer outra operação que esteja no campo de incidência do ICMS.

Na minha compreensão, os referidos produtos servem para acondicionar, embalar e propiciar o transporte de mercadorias comercializáveis até o estabelecimento destinatário, sem que seu respectivo valor seja computado no valor total da operação, nem tampouco cobrado do destinatário da mercadoria. Até mesmo porque as referidas embalagens retornam ao estabelecimento de origem, após cumprirem sua finalidade.

A “embalagem de transporte” não é considerada uma operação industrial, não sendo, portanto, seus custos agregados ao produto final comercializado pelo estabelecimento. Afasto, portanto, a interpretação dada pela recorrente, de que os materiais adquiridos teriam natureza de produtos intermediários.

Os vasilhames e demais itens que sejam a estes incorporados, poderiam até ser classificados como Ativo Imobilizado, caso a sua durabilidade preenchesse os requisitos estabelecidos nas normas fiscais e contábeis, todavia, nem sequer caberia a utilização integral do crédito do ICMS, conforme procedeu a ora recorrente.

Quanto às operações de entrada de produtos que serão utilizados em remessas para instalação, ou da entrada de mercadorias em retorno de reparo ou conserto, trata-se, no máximo, de insumos da prestação de serviços sujeitos ao ISS, mas não ao ICMS. Pelo exposto, indevida a apropriação do crédito.

No tocante às infrações 02 e 03, os argumentos defensivos e documentos acostados aos autos não são suficientes para elidir a referida infração.

A recorrente tenta demonstrar que as omissões diagnosticadas foram motivadas pelas seguintes inconsistências:

- *Escrituradas no SAP: Foram encontradas no SAP, porém, não constam nas obrigações fiscais. Isso ocorre*

por erro na chave de acesso;

- Emitidas erradas: NF's emitidas por determinado fornecedor e, em seguida, emitida outra NF, pelo mesmo fornecedor, na sequência numérica, que sugere que a segunda foi emitida em substituição à primeira, porém, a primeira não foi cancelada pelo emitente.*
- NF's não escrituradas: Não escrituradas pelo motivo acima. Sugerem emissão indevida. As NF's emitidas posteriormente foram escrituradas.*

Ocorre que apesar da verossimilhança das alegações trazidas pela recorrente, não é possível inferir que a omissão do registro não tenha trazido prejuízos aos cofres públicos.

Não trouxe, o recorrente, provas inequívocas de que as notas fiscais emitidas pelos fornecedores tenham sido canceladas e ou denegadas. Não há nos autos prova irrefutável de que apesar de ter omitido notas fiscais de entrada em sua escrituração fiscal, as referidas omissões não tenham ocasionado prejuízo aos cofres públicos.

Entendo, portanto, que a postura da recorrente não foi proativa, na medida em que não se desincumbiu do ônus probante que lhe é atribuído junto ao Processo Administrativo Fiscal.

Entendo que as infrações são subsistentes.

Quanto às multas aplicadas, foge à competência desse Colegiado a apreciação de redução de multa por obrigação principal, consoante artigos 158/159 do RPAF/99.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298623.0018/19-5**, lavrado contra **SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 46.344,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, alínea “a”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 153.466,81**, prevista no inciso IX do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS