

A. I. Nº - 206902.0003/02-0  
AUTUADO - ENERGIA VEÍCULOS LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ NELSON DOS SANTOS  
ORIGEM - INFRAZ PAULO AFONSO  
INTERNET - 31/07/2002

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0245-03/02**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. No período de 01/01/2001 a 31/12/2002 é vedada, às empresas comerciais, a utilização, como crédito fiscal, do imposto destacado nas aquisições de energia elétrica. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) TINTAS AUTOMOTIVAS, PNEUS PARA AUTOMÓVEIS DE QUATRO RODAS E FRETE. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Neste caso, as mercadorias estavam sujeitas à retenção do imposto pelo remetente, sendo indevida a sua exigência do destinatário, por ilegitimidade passiva. Efetuadas as devidas correções do lançamento, remanesce a exigência fiscal relativamente ao frete, que, por não ter sido incluído, pelo remetente, na base de cálculo do imposto por substituição tributária, deveria ter sido recolhido pelo autuado, o destinatário das mercadorias. b) ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se exigível a multa por descumprimento de obrigação acessória equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 26/03/02, para exigir o ICMS no valor de R\$20.271,99, acrescido da multa de 60%, além da multa no valor de R\$6.459,29, em decorrência de:

1. Utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias. Lançou no livro Registro de Apuração do ICMS, em “Outros Créditos”, o equivalente a 50% do imposto destacado em notas fiscais de consumo de energia elétrica, o que se encontra vedado até mesmo por força de Lei Complementar – fevereiro a dezembro de 2001;

2. Recolhimento a menos do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88 – tintas automotivas, pneus para automóveis de quatro rodas e sobretudo fretes de veículos novos, cuja substituição tributária é prevista pelos Convênios ICMS nºs 85/93, 74/94 e 132/92 – janeiro a dezembro de 2000;
3. Falta de pagamento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período de julho a dezembro de 2001 – multa de 60% sobre os valores que deveriam ter sido pagos.

O autuado apresentou defesa (fls. 166 a 174), por meio de advogado legalmente habilitado, alegando, em relação à infração 1, que, além de ser uma revendedora varejista de veículos, também possui uma oficina onde são feitos trabalhos de consertos em veículos novos e usados, bem como a “renovação ou restauração em veículos deteriorados ou inutilizados, caracterizando-se a industrialização em que é consumida a energia” elétrica. Por essa razão, argumenta que o crédito fiscal é legítimo e indevida a exigência fiscal. Cita o Decreto Federal nº 87.981/82 – RIPI -, para corroborar suas alegações.

Quanto à infração 2, salienta, inicialmente, que a pretensão tributária se funda basicamente em fretes (99,5%), os quais compõem a base de cálculo para a antecipação tributária, com o MVA de 30%. Entretanto, alega que não tem cabimento a exigência fiscal porque a prestação de serviço de transporte não está vinculada a operação ou prestação subsequente, uma vez que o frete já compõe o preço das mercadorias quando de sua saída, haja vista o que determina o artigo 2º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96. Transcreve os incisos II e IV do artigo 353 do RICMS/97 e argumenta que a substituição tributária deve ser efetuada em relação apenas às mercadorias, não se reportando, a legislação, às prestações de serviços de transporte.

Em relação à infração 3, aduz que, ao invés de ter recolhido o imposto, por antecipação tributária, até o dia 10 do mês seguinte, o fez no dia 09 do mês subsequente, conforme os DAEs acostados, através da apuração normal do tributo, pelo “que inexiste mora a ser cobrada, muito menos a multa pretendida” no presente Auto de Infração.

Ressalta, ainda, que a multa somente teria cabimento se tivesse ocorrido a hipótese do artigo 125, inciso II, alínea “c”, do RICMS/97, isto é, se as mercadorias enquadradas na substituição tributária houvessem sido eleitas em ato específico do Secretário da Fazenda. Descartada essa hipótese, entende que o ICMS foi recolhido “antes do prazo legal, sendo infundada a multa moratória pretendida”.

A final, requer a improcedência do lançamento por falta de amparo legal.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 189 a 193), relativamente à infração 1, discorda do argumento do autuado, de que realiza processos de industrialização em sua oficina. Esclarece que observou todas as notas fiscais emitidas pelo contribuinte, as quais abrangem as operações de saídas de veículos e peças novas automotivas e as prestações de serviços de sua oficina de consertos e revisão de veículos da marca Chevrolet, sendo que, nestas últimas, há apenas o destaque do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência do município de Paulo Afonso, não existindo, em nenhum momento, o destaque do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Dessa forma, argumenta que o autuado não satisfaz a nenhuma das hipóteses previstas na alínea “a” do inciso II do artigo 93 do RICMS/97 (redação modificada pelo Decreto nº 7.886/00 – Alteração nº 21), enquadrando-se, portanto, na alínea “b” do inciso II

do artigo 93 acima mencionado. Nesse caso, o uso do crédito fiscal de energia elétrica somente foi permitido no período de 01/11/96 a 31/12/00 e a partir de 01/01/03, se não houver outra lei que disponha em sentido contrário, sendo, assim, correta a autuação.

Quanto à infração 2, aduz que o § 1º do artigo 125 do citado RICMS/97 prevê a possibilidade de exigência do imposto por substituição tributária, tanto do sujeito passivo por substituição quanto do destinatário das mercadorias, desde que esgotados todos os meios de cobrança, através de Termo de Intimação para Pagamento de Débito, portanto, sem a imposição de multa. Dessa forma, refaz o demonstrativo de débito para excluir as notas fiscais relativas a mercadorias – tintas automotivas e pneus para veículos de quatro rodas -, reduzindo o débito de R\$19.572,53 para R\$19.262,20.

Entretanto, relativamente aos fretes concernentes ao transporte de veículos novos do pátio da GM para o estabelecimento do autuado, é de opinião que a autuação está de acordo com o parágrafo único do artigo 357 e da alínea “c” do inciso I do artigo 125, ambos do RICMS/97 e deve ser mantida.

Quanto à infração 3, esclarece que a legislação tributária estadual prevê o pagamento do ICMS, por antecipação e com o acréscimo da MVA de 35%, relativamente às entradas interestaduais de peças e acessórios para veículos automotores. Como esse procedimento não foi obedecido pelo contribuinte, que preferiu recolher o imposto por meio do regime normal de apuração, exigiu neste lançamento somente a multa de 60%, de acordo com o demonstrativo de fls. 18 a 26.

A final, pede a procedência parcial da autuação e que o autuado seja intimado a se pronunciar sobre sua informação fiscal.

O contribuinte, após intimado, manifestou-se sobre a informação prestada pelo autuante, às fls. 196 a 200, nos seguintes termos:

1. infração 1 - diz que o fato de não haver o destaque do IPI, mas tão somente do ISS nas notas fiscais, não significa que sua oficina não pratique industrialização, nos termos do artigo 3º, inciso V, do Decreto Federal nº 87.981/82, “posto que, nesse caso, foi deferida a competência constitucional tributária, apenas, aos municípios”.
2. infração 2 –
  - 2.1 argumenta que, pela Constituição Federal, “a hipótese de incidência de prestação de serviço de frete só pode ser tributada, por meio de ICMS e pelo Estado em cujo território o transporte principiou (ainda que sua prestação venha a se concluir no território de outro Estado)”;
  - 2.2 somente seria responsável por substituição tributária, relativamente às parcelas de frete ou seguro, em suas operações de vendas ou seja, nas operações internas, ou “para fins de antecipação do pagamento na entrada da mercadoria no estabelecimento, até porque, nas operações antecedentes, a competência de tributação seria do Estado de São Paulo”;
  - 2.3 é evidente que o “destinatário” mencionado no § 1º do artigo 61 do multicitado RICMS/97 será “o adquirente dos veículos novos revendidos” por ele, até porque nas vendas internas feitas, os valores de fretes ou seguro podem não ser de seu conhecimento;
  - 2.4 transcreve as Cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS 132/92 para provar a sua tese de que a base de cálculo prevista na Cláusula terceira do referido Convênio “somente poderá se aplicar a estabelecimento destinatário que efetuar operação interestadual, o que não é o caso dos autos”;
  - 2.5 a pretensão do autuante, em seu entendimento, violaria o princípio do “non bis idem”;

3. infração 3 – não havendo imposto a ser exigido, não poderá haver multa a incidir no caso. A final, requer a improcedência do Auto de Infração.

O autuante volta a se manifestar, às fls. 204 a 206, com os seguintes argumentos:

1. infração 1 - mantém o entendimento de que “a atividade complementar de oficina de conserto, restauração e manutenção de veículos enquadra-se tributariamente como prestação de serviços sujeita ao ISS (Anexo 1, item 69, do RICMS/97-BA)” e que, à luz da legislação em vigor, o autuado não possui o direito ao uso, como crédito fiscal, do imposto destacado em contas de energia elétrica;
2. infração 2 – o *caput* e o parágrafo único do artigo 357, do RICMS/97 categoricamente determina que o imposto devido por antecipação tributária, incidente sobre as parcelas de frete e seguro, não retido pelo substituto por ocasião da emissão da nota fiscal porque ele não conhecia seus valores, deve ser recolhido pelo destinatário, interpretando-se o termo “destinatário” como o contribuinte substituído ou estabelecimento destinatário e não o consumidor final, como deseja o autuado;
3. ressalta que o consumidor final não emite DAE e a própria legislação veda a cobrança antecipada do ICMS por parte de consumidor final;
4. diz que o contribuinte tenta confundir o imposto devido por antecipação, incidente sobre fretes, com o imposto destacado no CTRC emitido pela transportadora, o qual é pago pelo prestador do serviço ao Estado de origem. Afirma que o imposto devido por substituição tributária é uma mera antecipação do ICMS que deveria ser recolhido nas operações subsequentes de saídas das mercadorias, uma vez que o valor do frete estaria agregado ao custo dos veículos novos revendidos pelo autuado;
5. infração 3 – reafirma sua manifestação anterior.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória em decorrência de três infrações.

O autuado se insurgiu contra o lançamento, em relação à infração 1, alegando que os créditos fiscais são legítimos, tendo em vista que a energia elétrica, objeto desta autuação, é consumida no processo industrial realizado em sua oficina que, além de consertos em veículos novos e usados, realiza a “renovação ou restauração em veículos deteriorados ou inutilizados, caracterizando-se, tal atividade, como industrialização, a teor do artigo 3º do Decreto Federal nº 87.981/82 – RIPI.

O autuante discorda da alegação defensiva esclarecendo que, nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte, em nenhum momento há o destaque do IPI, mas apenas o destaque do ISS relativamente às atividades desenvolvidas pela oficina, não podendo ser admitida, assim, a existência de um processo industrial, mas apenas de uma atividade de prestação de serviços relacionada no Anexo 1, item 69, do RICMS/97.

O contribuinte, em sua segunda manifestação, argumenta que o fato de não haver o destaque do IPI não significa dizer que não há a realização de um processo industrial. Entretanto, entendo que não pode ser acatada a alegação defensiva, pelas razões a seguir enumeradas:

1. em nenhum momento o contribuinte trouxe aos autos a prova de que pratica atividades de industrialização em sua oficina;

2. ao contrário, o autuante informa que, em todas as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado, somente há o destaque do ICMS – em referência às operações de saídas de mercadorias -, e do ISSQN – relativamente às atividades desenvolvidas na oficina, as quais incluem conserto, restauração e manutenção de veículos da marca GM, o que não foi negado pelo contribuinte;
3. poder-se-ia até admitir que as atividades da oficina não fossem tributadas pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) por não estarem sujeitas àquele tributo (por isenção ou não incidência); mas, se há o destaque, nas notas fiscais, do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal, não é possível acatar a tese defensiva de que “nesse caso, foi deferida a competência constitucional tributária, apenas, aos municípios”, tendo em vista que a Constituição Federal veda expressamente que os entes federados invadam a competência tributária uns dos outros;
3. A Lista de Serviços, a que se refere o art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, com a redação introduzida pelo artigo 3º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 834/69, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, em seu item 69, prevê que as atividades de “conserto, restauração, manutenção e conservação de máquinas, veículos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto o fornecimento de peças e partes, que fica sujeito ao ICMS), estarão sujeitas ao pagamento do ISSQN.

Pelo exposto, considerando que as atividades desenvolvidas na oficina do contribuinte são, na verdade, prestações de serviço e não processos de industrialização e que o autuado desenvolve, ainda, outras atividades de comercialização, entendo que não tinha o direito de se creditar do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica, no período de fevereiro a dezembro de 2001, a teor do artigo 93, inciso II, alínea “b”, do RICMS/97, que admitiu sua utilização apenas no período de 01/11/96 a 31/12/00 e a partir de 01/01/03, se não houver superveniente alteração na legislação. Desse modo, está correta a autuação e deve ser mantido o valor de débito exigido.

Quanto à infração 2, recolhimento a menos do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às entradas de tintas automotivas, pneus para automóveis de quatro rodas e, sobretudo, aos fretes relativos à aquisição de veículos novos, provenientes de outras unidades da Federação, o próprio autuante retificou o levantamento, para excluir os valores referentes às mercadorias - tintas automotivas e pneus para automóveis de quatro rodas -, reduzindo o débito original, de R\$19.572,53 para R\$19.262,20, haja vista que o imposto, nesse caso, somente poderia ser exigido do autuado de maneira espontânea, no que concordo, consoante o disposto no § 1º do artigo 125 do RICMS/97 que prevê o seguinte:

*Art. 125 –*

*§ 1º Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma da alínea “b” do inciso II, poderá ser emitida Termo de Intimação para Pagamento de Débito em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal ...*

O autuante mantém, contudo, o débito concernente aos valores de frete pagos para transportar as mercadorias do pátio da GM para o estabelecimento do autuado, os quais não foram incluídos na

base de cálculo do ICMS por substituição tributária, pelo remetente das mercadorias situado no Estado de São Paulo, tendo em vista que não eram de seu conhecimento, à época da realização das operações de saídas dos veículos novos.

A esse respeito, o RICMS/97 determina, em seu artigo 125, inciso I, alínea “c”, item 1, que, tratando-se de mercadorias sujeitas a substituição tributária prevista em convênio ou protocolo com outra unidade federada, quando os valores referentes ao frete ou seguro não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição tributária, estas parcelas comporão a base de cálculo do imposto a ser recolhido na entrada no território deste Estado.

O parágrafo único do artigo 357 do RICMS/97, por sua vez, estabelece que “nos casos em que a retenção do imposto tiver sido feita sem a inclusão, na base de cálculo prevista no art. 61, dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, o recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas será efetuado pelo **destinatário**, nas aquisições a preço FOB, com inclusão do percentual da margem de valor adicionado (MVA) aplicável, vedada a utilização do crédito fiscal relativamente ao valor por ele pago (art. 125, I, "c").

Desse modo, o autuado deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS devido sobre a parcela de frete que não havia sido incluída, pela montadora estabelecida em São Paulo (GM), na base de cálculo do imposto por substituição tributária nas vendas de veículos novos. Ressalte-se que o termo “destinatário” a que se refere a legislação deve ser entendido como o contribuinte adquirente das mercadorias e não o consumidor final, como quer fazer crer o autuado, haja vista que:

1. a legislação veda o pagamento de ICMS, por antecipação, nas vendas a consumidor final;
2. o instituto da substituição tributária é um mecanismo que permite ao ente tributante receber, antecipadamente, o tributo que seria devido nas operações seguintes de saídas;
3. no presente caso, o imposto que está sendo exigido, deveria ter sido recolhido pelo sujeito passivo por substituição (a montadora), que não o fez exatamente porque não conhecia o valor real do frete, daí a razão de a legislação exigir o seu pagamento pelo destinatário (o autuado), tendo em vista que é uma antecipação do tributo que deveria ser pago nas saídas subsequentes promovidas pelo autuado;
4. não se deve confundir o ICMS ‘normal’, de responsabilidade de cada transportador, daquele devido em razão da substituição tributária: o primeiro deve ser recolhido pelo prestador do serviço à unidade da Federação onde se constatar o início da prestação do serviço; o segundo deve ser pago pelo sujeito passivo por substituição determinado pela Lei ou, em sua falta, pelo destinatário das mercadorias, desde que previsto legalmente.

Por tudo quanto foi exposto, entendo que está correto o lançamento, neste item.

Relativamente à infração 3, exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, pelo fato de o contribuinte ter deixado de realizar o pagamento do imposto por antecipação tributária, relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e, ao invés, ter efetuado o pagamento do tributo juntamente com as demais operações de tributação normal, o autuado não nega o seu cometimento.

Argumenta, entretanto, que, como recolheu o imposto por meio da apuração normal antes mesmo do dia previsto para pagamento do ICMS por antecipação, “inexiste mora a ser cobrada, muito menos a multa pretendida” no presente Auto de Infração.

Não obstante a alegação defensiva, a multa exigida no presente lançamento e prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96, deve ser exigida, porque não possui natureza moratória, mas punitiva, a fim de desestimular os contribuintes a procederem de forma diversa daquela estabelecida pela legislação tributária.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206902.0003/02-0**, lavrado contra **ENERGIA VEÍCULOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.961,66**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, além da multa no total de **R\$6.459,29**, atualizado monetariamente, prevista no art. 42, II, “d” c/c § 1º, da citada Lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2002.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA - JULGADOR