

A. I. Nº - 102148.0110/02-4  
AUTUADO - PNEUSERVICE COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.  
AUTUANTE - MARCOS VENICIUS BARRETO MAGALHÃES  
ORIGEM - INFAC BONOCÔ  
INTERNET - 11/06/2003

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0210-03/03**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE.** Não é permitido ao contribuinte adotar mais de um dos métodos de recuperação do ICMS pago por antecipação, nas saídas interestaduais de mercadorias enquadradas na substituição tributária Infração caracterizada. Afastada a preliminar de nulidade, por ilegitimidade passiva, por decisão da segunda instância deste CONSEF. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 31/03/02, para exigir o ICMS no valor de R\$306.681,76, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade: o “contribuinte ressarciu-se de Substituição Tributária (ST), emitindo Nota de Ressarcimento para fornecedor (PIRELLI), nas aquisições com ICMS-ST, quando efetuou novas vendas interestaduais com mercadorias enquadradas na ST, conforme Convênio 85/93 – PNEUMÁTICOS, tendo adotado o procedimento constante (para ressarcimento), no inciso IV, Art. 374, do RICMS/BA, ou seja, estorno de débito”. Consta, ainda, na descrição dos fatos do lançamento, que o autuado “ressarciu-se de ICMS Substituição Tributária, através da emissão de Nota Fiscal de Ressarcimento para o fornecedor, apesar de ter adotado o procedimento previsto no inciso IV, do Art. 374, do RICMS” – janeiro de 1997 a dezembro de 1998.

O autuado apresentou defesa (fls. 156 a 167), inicialmente esclarecendo que opera no ramo de comércio atacadista e varejista de pneus e câmaras de ar, os quais estão enquadrados no regime da substituição tributária desde o advento do Convênio ICMS 85/93, comercializando suas mercadorias a revendedores e consumidores finais, dentro e fora do Estado da Bahia.

Prosegue dizendo que suas operações internas subsequentes, por força da substituição tributária, são desoneradas do ICMS, o que não ocorre em suas operações de saídas interestaduais, que possuem a seguinte disciplina:

1. as mercadorias são recebidas com substituição tributária em favor da Bahia;
2. nas operações interestaduais, efetua a retenção do imposto em favor do Estado de destino das mercadorias;
3. realiza o ressarcimento do imposto substituído anteriormente, retido em favor da Bahia.

Assegura que é justamente o valor desse ressarcimento que o autuante entende ser indevido. A seguir, discorre sobre as regras aplicáveis ao ressarcimento, desde o advento do Convênio ICMS

85/93 até a edição do Convênio ICMS 56/97, transcrevendo os dispositivos legais pertinentes e demonstrando como deveria ser efetuado o cálculo.

Afirma que o Convênio ICMS 85/93 instituiu a substituição tributária, relativamente aos pneus e câmaras de ar, elegendo os industriais, importadores e remetentes de tais mercadorias, em operações interestaduais, como responsáveis tributários pelo recolhimento do imposto por substituição, em favor dos Estados destinatários nessas operações, e o Convênio ICMS 81/93, em sua Cláusula terceira, estabeleceu as regras gerais de substituição tributária que garantiram, ao contribuinte, o direito ao ressarcimento do imposto retido anteriormente, na hipótese de sua saída posterior com destino a outra unidade da Federação.

Aduz que o RICMS/89 tratou da matéria, nos §§ 3º e 4º do artigo 21 e no § 2º do artigo 26, passando a admitir, a partir da Alteração nº 54, o crédito referente ao imposto normal calculado sobre a nota fiscal de entrada das mercadorias, em substituição ao estorno de débito referente ao ICMS incidente na saída interestadual, embora o valor do ressarcimento continuasse a ser apurado com base no imposto retido em benefício do Estado de destino, ao invés do ICMS retido originalmente na nota fiscal de entrada.

Prosegue dizendo que, com o advento do Convênio ICMS 56/97, que modificou o Convênio ICMS 81/93, o ressarcimento passou a ser efetuado com base no imposto retido na etapa anterior e não mais sobre o imposto retido em favor do Estado de destino das mercadorias, procedimento adotado no RICMS/97, por meio da Alteração nº 3 (Decreto nº 6.523/97), com vigência a partir de 13/07/97. Transcreve o artigo 374, inciso II, do RICMS/97, que determina que o remetente utilizará, como crédito fiscal, o ICMS incidente na operação de aquisição mais recente das mesmas mercadorias e se ressarcirá do imposto retido, com a previsão de que o contribuinte disporá de dois métodos alternativos de ressarcimento, de acordo com sua conveniência.

Ressalta que, embora tenha efetuado o ressarcimento do imposto retido na forma da legislação vigente, a partir de certo momento deixou de acompanhar a evolução dos dispositivos legais, pois, enquanto a legislação previa a recuperação do ICMS com base no imposto destacado na nota fiscal de entrada, continuou a efetuar estornos de débito com a alíquota de 12%, quando poderia ter aproveitado créditos à alíquota de 17%. Diante dessa constatação, refez a apuração do imposto no período consignado no lançamento (conforme os demonstrativos acostados às fls. 168 a 554), chegando à conclusão de que não causou nenhum prejuízo ao Erário Estadual, tendo em vista que deixou de aproveitar um crédito fiscal no valor de R\$73.557,80, enquanto a autuação apontou um débito de R\$306.681,76.

Salienta, outrossim, que a divergência nos números apurados deve ser atribuída ao fato de o autuante ter entendido que seu estabelecimento teria optado pela regra do artigo 374, inciso IV, do RICMS/97, vigente apenas a partir de 13/07/97, através do qual o contribuinte abandona o ressarcimento em favor de um simples estorno de débito, referente ao imposto normal incidente na saída das mercadorias com destino a outra unidade da Federação, quando, na verdade, sempre adotou a primeira regra de ressarcimento prevista na legislação do ICMS, isto é, o cálculo do ressarcimento foi efetivado com base no valor do imposto retido na operação interestadual, ao invés de extraído da nota fiscal de entrada.

Finaliza seus argumentos alegando que a opção pelo “ressarcimento alternativo somente é factível quando propicia ao contribuinte ganhos superiores ao ressarcimento convencional, hipótese somente plausível em relação a mercadorias que apresentem uma alíquota interestadual inferior à alíquota interna e MVA reduzido, tais como charque e café, por exemplo. De outra forma, não há porque o contribuinte efetivar tal opção”.

Transcreve o Acórdão CS nº 0254/01, que trata de matéria semelhante e reconhece que “descumpriu as regras de escrituração relativas ao ressarcimento do ICMS nas operações interestaduais com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária”, mas que tal procedimento “propiciou o aproveitamento de créditos e de ressarcimento em valor inferior ao permitido pela nova legislação”.

Requer a realização de diligência saneadora e a improcedência deste lançamento, com base na jurisprudência administrativa que adotou “o efeito econômico no recolhimento do imposto”.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 2007 a 2009), mantém o Auto de Infração, aduzindo que:

1. o contribuinte reconheceu seu erro, embora diga que o procedimento por ele adotado estava correto até 13/07/97;
2. em seu entendimento, não houve “nenhuma evolução da legislação no que tange às formas de recuperação do ICMS, quando o contribuinte vendesse produtos já substituídos para outros Estados”;
3. no período relativo à autuação – janeiro de 1997 a dezembro de 1998 -, cabia ao contribuinte fazer a opção que melhor lhe aprouvesse: poderia usar o crédito do imposto incidente na operação de aquisição mais recente das mercadorias, defendendo-se, portanto, da inflação; utilizar, como créditos fiscais, ambas as parcelas do imposto, normal e o antecipado, constantes no documento **original** de aquisição das mesmas mercadorias, caso esta opção lhe fosse mais vantajosa, não havendo prejuízo com a inflação; ou, ainda, estornar o débito fiscal relativo à saída, destacado na nota fiscal emitida quando da venda para outro Estado;
4. o contribuinte foi autuado porque se utilizou de duas formas de ressarcimento, enquanto o RICMS/BA somente autorizava a adoção de um dos métodos.

Esta 3<sup>a</sup> JJF decidiu converter o PAF em diligência a fiscal estranho ao feito (fls. 2013 e 2014) para que: verificasse se o autuado se utilizou, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas Notas Fiscais de Ressarcimento por ele emitidas no período fiscalizado; intimasse o contribuinte a apresentar demonstrativo com a relação, nota a nota e item por item, de forma proporcional, dos valores de crédito a que teria direito se tivesse adotado integralmente a sistemática prevista na alínea “a” do inciso II do artigo 374 do RICMS/96 e RICMS/97; conferisse, à vista dos documentos fiscais, se estava correto o demonstrativo apresentado pelo contribuinte; e verificasse se os valores lançados mensalmente, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, eram superiores ou inferiores àqueles a que o autuado teria direito (mensalmente) se tivesse adotado o método correto, como acima mencionado, elaborando, a final, o demonstrativo competente.

A diligente, às fls. 2017 e 2018, emitiu o Parecer ASTEC nº 0314/02, informando que, após verificações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo, constatou o seguinte:

1. todas as Notas Fiscais de ressarcimento foram emitidas para a empresa Pirelli Pneus S/A, estabelecida neste Estado, o que significa que a totalidade da antecipação tributária anteriormente efetuada foi calculada à alíquota de 17%;
2. o autuado não utilizou, como crédito fiscal, os valores de ICMS constantes nas Notas Fiscais de Ressarcimento acima mencionadas, consoante o exemplo numérico que apresenta;

3. o procedimento adotado pelo autuado consistia em escriturar, no livro Registro de Saídas, os números dos documentos fiscais, sem fazer constar nenhum valor;
4. o contribuinte foi intimado duas vezes, mas não apresentou o demonstrativo analítico, por nota fiscal e por produto, dos valores de crédito a que teria direito se tivesse adotado integralmente a sistemática prevista na alínea “a” do inciso II do artigo 374 do RICMS/96 e RICMS/97 (fls. 2019 e 2020);
5. apesar de o contribuinte tentar comprovar, através do demonstrativo anexado às fls. 168 a 572 - onde constam os valores dos créditos do ICMS normal e por substituição tributária, tanto das saídas como das entradas -, não foram informados os produtos comercializados, nem os números das notas fiscais de entradas que serviram de base para o levantamento;
6. pelas razões acima descritas, “não foi possível constatar se o procedimento adotado pelo autuado trouxe ou não prejuízo para o Estado”.

O autuado e o autuante foram cientificados do resultado da diligência (fls. 2024 e 2025), porém não se manifestaram nos autos.

Esta 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão JJF nº 0081-03/03 (fls. 2028 a 2033), decidiu pela nulidade deste Auto de Infração, por ilegitimidade passiva, sob o entendimento de que o autuado não teria se beneficiado diretamente do imposto constante nas notas fiscais de ressarcimento relacionadas no levantamento fiscal.

A 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, contudo, decidiu prover o Recurso de Ofício interposto contra a decisão de primeira instância, através do Acórdão CJF nº 0198-11/03, para declarar nula a decisão recorrida e determinar o retorno dos autos para que esta 3<sup>a</sup> JJF procedesse a novo julgamento da lide, com o exame do mérito do Auto de Infração.

O autuante e o autuado foram cientificados da decisão da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, conforme os documentos de fls. 2046 a 2048.

## VOTO

Como o entendimento desta 3<sup>a</sup> JJF, pela nulidade do Auto de Infração porque o autuado não teria se beneficiado diretamente com o ICMS destacado nas notas fiscais de ressarcimento, foi afastado pela segunda instância deste CONSEF, passo a examinar o mérito da lide.

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS devido em razão do ressarcimento, por parte do autuado, do imposto recolhido por substituição tributária, tendo em vista que o mesmo emitiu Nota Fiscal de Ressarcimento para o fornecedor, apesar de ter adotado o procedimento previsto no inciso IV do artigo 374 do RICMS/BA, ou seja, promoveu o estorno do imposto destacado nas notas fiscais de saídas, no período de janeiro de 1997 a dezembro de 1998.

Como ressaltado pelo autuado, em sua peça defensiva, a presente situação é referente a vendas, para outras unidades da Federação, de mercadorias – pneus e câmaras de ar -, cujo ICMS já havia sido recolhido, por antecipação, nas saídas anteriores das referidas mercadorias do estabelecimento fornecedor, haja vista que estavam enquadradas no regime de substituição tributária, instituído mediante o Convênio ICMS 85/93.

Como se sabe, nas operações de saídas subseqüentes de mercadorias enquadradas na substituição tributária, em que tenha havido a antecipação do ICMS devido, não há o destaque do imposto nas notas fiscais emitidas pelo seu vendedor. Contudo, quando as saídas se destinam a contribuintes

estabelecidos em outros Estados, a regra legal específica vigente determina que o remetente (no caso, o autuado) efetue, nas notas fiscais de saídas, o destaque do ICMS “normal”, e realize nova retenção do imposto em favor do Estado destinatário, de acordo com o disposto nos diversos Convênios firmados entre os Estados.

No período em questão, encontravam-se em vigência o RICMS/96 – até 31/03/97 - e, a partir daí, o RICMS/97, os quais disciplinam a matéria nos artigos 373 e 374 (com fundamento nos Convênios pertinentes), prevendo os procedimentos seguintes:

1. nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição;
2. se as mercadorias já tiverem sido objeto de antecipação do imposto, por força de convênio ou protocolo ou por determinação da legislação interna, o contribuinte (remetente) poderá optar por um dos três métodos de recuperação do tributo, antecipadamente recolhido, conforme descrito a seguir:

*2.1 primeira opção –*

- a) emitir nota fiscal de saída para acompanhar as mercadorias vendidas, com o destaque do ICMS relativo à operação própria, devido ao Estado da Bahia, devendo ainda efetuar a retenção do imposto a ser recolhido (através de GNRE), em favor da unidade federada de destino das mercadorias, calculado na forma prevista em convênio ou protocolo;
- b) emitir outra nota fiscal em nome do respectivo fornecedor que tenha retido originariamente o imposto, exclusivamente para efeito de ressarcimento do imposto anteriormente retido, vedado o destaque do ICMS, contendo diversas indicações, dentre as quais, o valor do ressarcimento, que corresponderá:
  - até 25/04/97 - ao valor do imposto retido, constante na Nota Fiscal de saída, emitida para acompanhar as mercadorias vendidas, recolhido em favor da unidade da Federação de destino, observada a devida proporcionalidade nas quantidades;
  - a partir de 26/04/97 - ao valor do imposto retido, constante na Nota Fiscal de aquisição correspondente à última entrada das mercadorias, total ou proporcionalmente, conforme o caso;
- c) utilizar, como crédito fiscal, o **imposto incidente (normal) na operação de aquisição mais recente das mesmas mercadorias**, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos" do Registro de Apuração do ICMS, total ou proporcionalmente, conforme o caso;
- d) escriturar a Nota Fiscal de Ressarcimento, no livro Registro de Saídas, utilizando apenas as colunas "Documentos Fiscais" e "Observações", fazendo constar nesta a expressão "Ressarcimento de imposto retido"; ressalte-se que a referida Nota Fiscal de Ressarcimento **será escriturada pelo destinatário do documento**, sendo estabelecido neste Estado, no Registro de Apuração do ICMS, em folha subsequente à destinada à apuração do imposto referente às operações próprias, para a apuração do imposto por substituição tributária (art. 363), no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos", com a expressão "Ressarcimento de imposto retido";

*2.2 segunda opção* – em substituição ao procedimento acima indicado, o contribuinte (o remetente das mercadorias) poderá usar, como créditos fiscais, ambas as parcelas do imposto, o normal e o antecipado, **constantes no documento de aquisição original das mesmas mercadorias, total ou proporcionalmente**, conforme o caso, a serem lançados no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos" do Registro de Apuração do ICMS;

*2.3 terceira opção* - em substituição aos procedimentos anteriormente mencionados, o contribuinte poderá, ainda, estornar o **débito fiscal relativo à saída, destacado no documento fiscal emitido para acompanhar as mercadorias**, no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos" do Registro de Apuração do ICMS.

Na situação em análise, o autuante afirma que o contribuinte foi autuado por ter se utilizado da terceira opção de recuperação do imposto pago, isto é, estornou o débito fiscal destacado na nota fiscal de saída das mercadorias e, além disso, emitiu a Nota Fiscal de Ressarcimento para o fornecedor das mercadorias (Pirelli Pneus S/A), o que estava previsto apenas na primeira opção, como adredemente exposto, procedimento incompatível com a legislação em vigor.

Efetivamente, não é permitido ao contribuinte adotar mais de um dos métodos de recuperação do ICMS pago por antecipação, nas saídas interestaduais de mercadorias enquadradas na substituição tributária, e, ao proceder da maneira descrita pelo preposto fiscal, o autuado, além de estornar o débito oriundo da nota fiscal de saída, permitiu que o fornecedor, através do qual havia adquirido as mercadorias já com o imposto antecipado, se utilizasse, como crédito fiscal, do valor referente ao ressarcimento constante das mencionadas Notas Fiscais de Ressarcimento, tendo em vista que está localizado no Estado da Bahia, consoante o disposto no item 2 da alínea "e" do inciso II do artigo 374 dos RICMS/96 e RICMS/97.

A 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, em Recurso de Ofício, decidiu reformar o julgamento deste órgão julgador de primeira instância com o seguinte voto, exarado pelo Conselheiro Relator Sr. Nélson Teixeira Brandão:

*VOTO*

.....

*Dado ao exame dos documentos apensados ao presente Processo Administrativo Fiscal, constatei que a empresa utilizou (2) dois métodos em conjunto, de recuperação do tributo antecipadamente recolhido, quando tinha como opção apenas utilizar-se de (1) um, conforme preceitua as normas vigentes à época dos fatos. Entendo que o Parecer do diligente existente nos autos, quando informou que o contribuinte autuado não se beneficiou diretamente com a utilização dos créditos fiscais das notas fiscais de ressarcimento constantes do levantamento fiscal, não conduzem à nulidade levantada. Por isso, peço vénia à laboriosa e digna Relatora para discordar do seu voto no Acórdão recorrido. Ademais, não verifico falta de certeza no lançamento, bem como nenhuma culpabilidade da Pirelli Pneus S/A na lide. Assim, não vejo razões, conforme sugerido pela Relatora quando expressa que o autuante deveria ter se dirigido à Pirelli, para reclamar desta empresa o ICMS porventura devido.*

Pelo exposto, como a 1<sup>a</sup> CJF decidiu que o contribuinte autuado é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária em lide; como ele se utilizou, ilegalmente, de dois métodos de recuperação do

ICMS pago por antecipação tributária, como descrito anteriormente; e como não apresentou à diligente, apesar de intimado, demonstrativo com a relação, nota a nota e item por item, de forma proporcional, dos valores de crédito a que teria direito se tivesse adotado integralmente a sistemática prevista na alínea “a” do inciso II do artigo 374 dos RICMS/96 e RICMS/97, entendo que está correto o valor de débito exigido no presente lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 102148.0110/02-4, lavrado contra **PNEUSERVICE COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$306.681,76**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2003

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA