

**A. I. Nº** - 232185.0021/09-2  
**AUTUADO** - PAULO NEVES DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCOS GOMES LOPES  
**ORIGEM** - INFAZ BRUMADO  
**INTERNET** - 18. 04. 2011

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0089-01/11

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. **a)** DESTINADAS AO USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado ao uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. **b)** COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Restou comprovado que o produto arrolado na autuação não estava enquadrado no regime de substituição tributária. Infração insubsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** DESTINADAS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **b)** DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. Para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento (art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96). Infrações caracterizadas. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 24/09/10, para exigir ICMS, no valor de R\$ 51.109,72, em razão das seguintes irregularidades:

- 1- Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, de janeiro a outubro de 2006, de janeiro a março e maio de 2007 e de fevereiro a setembro de 2008. Foi lançado imposto no valor de R\$ 17.465,70, mais multa de 60%.
- 2- Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de fevereiro e junho de 2005, junho de 2006, fevereiro e junho a agosto de 2007. Lançado imposto no valor de R\$ 20.802,40, acrescido da multa de 60%.
- 3- Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, nos meses de novembro 2005, abril, maio e outubro de 2007. Foi lançado imposto no valor de R\$ 514,01, acrescido da multa de 60%.
- 4- Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de novembro e dezembro de 2007 e janeiro a novembro de 2008. Foi lançado imposto no valor de R\$ 12.327,61, mais multa de 60%.

O autuado apresenta defesa (fls. 453 a 458) e, após descrever as infrações que lhe foram imputadas, passa a abordar a exigência fiscal quanto à infração 1 e, inicialmente, diz que o ICMS é um tributo não cumulativo, nos termos dos artigos 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da Constituição Federal. Frisa que o valor do crédito fiscal considerado como indevido foi apenas lançado no seu livro fiscal, não tendo sido abatido do ICMS a ser recolhido no período. Aduz que não abateu esse crédito em período futuro, que não o transferiu a outro estabelecimento e que não solicitou restituição. Menciona que está em processo de baixa de sua inscrição cadastral. Sustenta que, dessa forma, ocorreu apenas um lapso, sem dolo ou má-fé e sem causar prejuízo ao Estado.

Assevera que o autuante deveria ter aprofundado o processo de fiscalização, fazendo uma apuração de débitos e créditos até o pedido de baixa de inscrição cadastral, o que demonstraria que apenas houve o lançamento indevido do crédito fiscal, sem qualquer prejuízo ao fisco. Define o termo “auditoria” e, em seguida, reitera que o trabalho realizado pelo autuante deveria, com base no princípio da legalidade objetiva, ter apurado os débitos e os créditos do fiscalizado, para poder saber quem deve a quem, e não cobrar do contribuinte o que não foi utilizado.

Sustenta que é um equívoco exigir ICMS em razão de simples lançamento indevido de crédito fiscal. Explica que, em um processo de baixa de inscrição, ao se constar valores indevidamente lançados a crédito, tais valores deveriam apenas ser glosado e, caso restasse comprovada a sua efetiva utilização, é que deveria ser cobrado o imposto correspondente.

Diz ser de vital importância ficar claro *que só pode existir valor diferente de zero no campo “tributo” da NAI, se for verificado como prevê o artigo 142 do CTN, a ocorrência dos fatos geradores correspondentes.*

Discorre sobre as espécies de obrigações tributárias. Diz que, ao fazer o lançamento incorreto do crédito fiscal, descumpriu uma obrigação acessória e, portanto, deveria ser apenado com multa também de natureza acessória.

Menciona que o autuante, ao cobrar o imposto decorrente do lançamento indevido do crédito fiscal, está fazendo uma previsão de que o contribuinte cometerá uma sonegação, mesmo após a baixa da inscrição. Salienta que para se punir alguém, é necessário que o fato tipificado como infração tenha ocorrido, pois não se pode criar imposto do nada.

Às fls. 469 a 478, o autuado apresenta uma planilha com os estornos dos valores lançados indevidamente a crédito, com o intuito de demonstrar que, mesmo após os estornos, não restou qualquer valor a recolher e, assim, não ocorreu o fato gerador do imposto.

Ao concluir sua argumentação acerca da infração 1, o autuado diz que nesse item do lançamento não é devido valor algum à Fazenda Pública Estadual.

Quanto às infrações 2 e 3, afirma que a Lei Complementar nº 87/96 instituiu o crédito de ICMS referente às aquisições de bens destinados ao ativo permanente e que, com o advento da Lei Complementar nº 102/00, esse creditamento passou a ser feito em 48 parcelas mensais, não havendo previsão de atualização. Discorre sobre as dificuldades enfrentadas em razão da complexidade da legislação tributária. Às fls. 459 a 468, o autuado apresenta uma planilha com a apuração mensal dos créditos fiscais referentes ao diferencial de alíquotas decorrente das aquisições de bens para o seu ativo imobilizado à razão de 1/48.

No que tange à infração 4, diz que o autuante equivocadamente considerou o produto suco de frutas, líquido, industrializado, concentrado ou não e sem adição de álcool, com sendo uma mercadoria com o imposto pago por substituição tributária. Explica que a obrigatoriedade da substituição tributária desse produto era determinada pelo item 7 do inciso II do artigo 353 do RICMS-BA, porém esse dispositivo foi revogado pela Alteração 66 do RICMS-BA, introduzida pelo Dec. 9547, de 20/09/05, com efeito a partir de 01/10/05. Conclui que, no período em tela, o produto Skinka,

relacionado na planilha que faz parte do Auto de Infração, era tributado normalmente e, portanto, ensejava o direito ao crédito fiscal correspondente.

Solicita que, se necessário, o processo seja convertido em diligência, para que se realize uma nova apuração dos débitos e créditos. Ao final, requer que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Na informação fiscal, fls. 482 e 483, o autuante, referindo-se à infração 1, afirma que o impugnante reconhece que os créditos fiscais em comento eram indevidos. Diz que, ao escriturar os créditos fiscais indevidos em livros fiscais próprios, esses créditos passam a fazer parte do patrimônio da empresa, constituindo um direito perante a Fazenda Pública Estadual. Aduz que tais créditos podem ser utilizados para compensação com tributo devido, transferências, ressarcimentos ou restituições.

No que tange às infrações 2 e 3, diz que está prevista apenas a apropriação do crédito de ICMS, referentes a aquisições de bens destinados ao ativo permanente (art. 93, V, “a”, do RICMS-BA). Frisa que o direito ao crédito atinente a materiais de uso e consumo somente vigorará a partir de 01/11/2011, conforme o disposto no art. 93, V, “b”, do RICMS-BA. Menciona que o contribuinte somente poderá se creditar em relação a ICMS que efetivamente já tenha sido pago, observando, inclusive, o percentual das saídas tributadas, conforme determina a art. 93, § 17, do RICMS-BA.

Quanto à infração 4, admite que procedem as alegações defensivas.

Ao finalizar sua informação fiscal, o autuante solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte, excluindo-se do lançamento a infração 4.

Notificado acerca do resultado da informação fiscal, o autuado volta a se pronunciar nos autos (fls. 486 e 487) e, referindo-se à infração 1, afirma que os créditos fiscais considerados como indevidos não constituem patrimônio da empresa e nem um direito perante a Fazenda Pública Estadual, uma vez que não foram utilizados para compensação com nenhum tributo, transferência, ressarcimento ou restituição, mesmo porque já está em processo de baixa.

Quanto às infrações 2 e 3, diz que o autuante nada acrescentou na informação fiscal, tendo apenas afirmado que está prevista a apropriação do crédito fiscal de ICMS de bens destinados ao ativo permanente, a teor do art. 93, V, “a”, do RICMS-BA. Diz que o autuante relatou que os créditos fiscais de materiais de uso e consumo somente passarão a vigorar a partir de 01/11/11, porém as infrações 2 e 3 não tratam de materiais de uso e consumo. Menciona que a planilha apresentada na defesa prova de que não ocorreu uso de crédito indevido. Salienta que mais de 98% do seu faturamento tratava de produtos com o ICMS pago por substituição, de forma que não teve necessidade de utilizar qualquer crédito considerado como indevido.

No tocante à infração 4, diz que o próprio autuante reconheceu a procedência do argumento trazido na defesa.

Ao finalizar seu pronunciamento, o autuado reitera os argumentos já expendidos na defesa e solicita que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

#### **VOTO**

O lançamento tributário de ofício em comento é composto por quatro infrações, as quais foram integralmente impugnadas pelo autuado.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), indefiro a solicitação de diligência feita na defesa, pois considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Quanto à infração 1 – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisições interestaduais de materiais destinados ao uso e consumo do próprio estabelecimento –, a apuração da irregularidade imputada ao autuado está demonstrada no Anexo 01 (fls. 9 a 16), o qual está

acompanhado de fotocópia de livros Registro de Entradas e de notas fiscais.

Em sua defesa o autuado faz alusão ao princípio da não cumulatividade e, em seguida afirma que a acusação não procede, pois, em apertada síntese, registrou dos créditos fiscais em questão em sua escrita, porém não os utilizou, não os transferiu para terceiro e nem solicitou restituição. Aduz que a ação fiscal decorreu de um processo de baixa de inscrição e que não agiu de má-fé. Sustenta que é um equívoco exigir imposto em razão do descumprimento de uma obrigação acessória. Apresenta planilha com os estornos dos créditos fiscais indevido, para demonstrar que o seu procedimento não causou prejuízo para o Estado.

Não obstante os abalizados argumentos do autuado, o entendimento prevalecente neste CONSEF é no sentido de que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural, ou seja, a sua utilização corresponde ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais, da existência de saldo credor no período, da ausência de prejuízo, etc. Corroborando esse entendimento, transcrevo a seguir a ementa do Acórdão CS Nº 0039-21/09, referente a uma decisão proferida pela Câmara Superior deste CONSEF, que confirma esse posicionamento:

**CÂMARA SUPERIOR**

**ACÓRDÃO CS Nº 0039-21/09**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ADQUIRIDA COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** *Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica, tese que não encontra abrigo na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da presente autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Decisão não unânime.*

Diante do exposto, os argumentos defensivos não são capazes de elidir a acusação e, considerando que é vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado a uso e consumo do estabelecimento, a infração 1 subsiste integralmente, não sendo cabível a simples aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, como pleiteia o autuado.

As infrações 2 e 3 cuidam da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento (infração 2) e ao uso e consumo do próprio estabelecimento (infração 3).

Para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento, nos termos do art. 4º, XIV, da Lei nº 7.014/96.

Em sua defesa, o autuado referindo-se a essas duas infrações tece comentário acerca do direito à utilização de crédito fiscal decorrente de aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado em 48 parcelas mensais, faz referência às dificuldades enfrentadas pelas empresas em decorrência da complexidade da legislação tributária e, ao final, apresenta planilha na qual demonstra mensalmente o valor correspondente a 1/48 do crédito fiscal atinente ao ativo imobilizado.

Esses argumentos e planilha trazidos na defesa não são capazes de elidir as infrações em comento, pois o dever de recolher o imposto que está sendo cobrado independe das dificuldades encontradas pelas empresas ou da complexidade da legislação tributária estadual. Quanto à planilha de fls. 459 a 468, ressalto que para o autuado se creditar do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas atinente a aquisições de bens destinados ao seu ativo imobilizado, deveria, antes, ter efetuado o pagamento do diferencial de alíquotas, para, em seguida, se creditar desse mesmo imposto à razão mensal de 1/48.

Em face do acima exposto, as infrações 2 e 3 subsistem integralmente.

Na infração 4 o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com o imposto pago por substituição tributária.

Em sua defesa, o autuado sustenta que a mercadoria arrolada nessa infração (*suco de frutas em líquido, industrializado, concentrado ou não, sem adição de álcool, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes*), à época dos fatos geradores, não estava mais enquadrada no regime de substituição tributária, pois o Decreto nº 9547/05 excluiu a referida mercadoria do regime de substituição tributária a partir de 01/10/05.

Na informação fiscal, o autuante acata o argumento defensivo e opina pela exclusão dessa infração do lançamento.

Comungando com o entendimento do autuante, auditor fiscal que teve acesso aos livros e documentos do autuado, considero que a infração 4 não subsiste, pois, no período abarcado por essa infração, a mercadoria *suco de frutas em líquido, industrializado, concentrado ou não, sem adição de álcool, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes* tinha sido excluído do regime de substituição tributária pelo Decreto nº 9.547/05.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar as infrações 1, 2 e 3 procedentes, e a infração 4 improcedente.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232185.0021/09-2**, lavrado contra **PAULO NEVES DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$38.782,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR