

A. I. N° - 123624.0009/12-5  
AUTUADO - MARSCHALL INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
AUTUANTE - WILSON BRITO NOVAES  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
INTERNET - 17/12/2013

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0316-03/13**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Considerando a condição do autuado de estabelecimento industrial, não foi efetuada a retenção do imposto pelo remetente da mercadoria, tendo em vista a previsão constante na Cláusula primeira do Protocolo ICMS 17/85 e, neste caso, cabe ao deficiente, na condição de contribuinte substituto destinatário, utilizar o crédito fiscal e promover a retenção do imposto quando da saída da mercadoria. Infração insubstancial. **b)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. A nota fiscal objeto da autuação indica que a mercadoria foi remetida por empresa do estado de São Paulo, estando comprovada a irregularidade apontada nesta infração. Item Substancial. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/12/2012, refere-se à exigência de R\$152.256,60 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de março, maio a novembro de 2008. Valor do débito: R\$147.412,20.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais nos documentos fiscais. Entradas de mercadorias destinadas à industrialização, procedentes do Estado de São Paulo, referente à NF 3534, de 18/11/2009. Valor do débito: R\$4.844,40.

O autuado apresentou impugnação às fls. 44 a 47, informando que antes de adentrar no mérito da autuação, tece breves comentários sobre a atividade e a situação fiscal do estabelecimento autuado. Diz que desenvolve atividade industrial, comercializando ainda produtos importados, muitos deles sujeitos ao regime de substituição tributária que, ao concluir o processo de importação, além de recolher o ICMS decorrente da operação, também recolhe o mesmo imposto por antecipação tributária.

Também informa que iniciou o exercício de 2008 com o saldo credor de R\$ 569.574,67, transferido do exercício anterior (2007), originário da formação de estoques para o inicio de atividades, conforme regularmente escriturado no seu livro de Registro de Apuração do ICMS e declarado na DMA. Mesmo beneficiária desde dezembro de 2009 do “Programa Desenvolve” – Incentivo fiscal para as suas atividades industriais conforme Resolução 127/2009, ainda assim não utilizou o benefício a partir desta competência, tendo em vista sua escrituração acusar saldo credor no mês de R\$ 1.697.448,80.

Salienta que em setembro/2010 teve o seu incentivo fiscal alterado do Programa Desenvolve para o programa de Incentivo ao setor de eletro-eletrônica, normatizado pelo Decreto 4.316/1995, por

renúncia ao primeiro e concessão da migração para o segundo incentivo, pela Secretaria da Indústria e Comercio, através de oficio competente. Assim, a partir da competência - 09/2010 – alterou o seu sistema de apuração do imposto, passando a utilizar o crédito presumido sobre as suas operações próprias e sobre as operações de comercialização dos produtos enquadrados no programa, em opção a qualquer outro crédito.

Diz que na competência em referência, estornou créditos fiscais no valor de R\$ 1.246.740,44, correspondente ao saldo credor advindo do período anterior de apuração – 08/2010, e essas informações são necessárias para, esclarecida a condição tributária “especial” da empresa, se possa visualizar melhor as razões defensivas.

Quanto à primeira infração, observa que o fisco toma como parâmetro, supostas entradas para comercialização em função da codificação utilizada na escrituração: CFOP 2102. Nesta categoria estão as NFs listadas no demonstrativo, emitidas pela empresa Japan Eletrônic Ballasts Ilumination Ltda., todas com cópias juntadas ao presente PAF. Informa que as mercadorias constantes em todos os documentos são identificadas como “semi-ind”, ou seja, semi industrializadas, e que o Protocolo a que o autuante se refere é o de nº 17/85, ao qual o Estado de São Paulo (onde se localiza o remetente) é signatário. Tivessem as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, o emitente da Nota Fiscal seria obrigado a efetuar a retenção do ICMS na condição de contribuinte substituto, o que não o fez.

Esclarece que essas mercadorias ingressam no estabelecimento autuado para complementação da industrialização, como matéria prima na fabricação de lâmpadas. Deveriam ter sido escrituradas com codificação no CFOP 2101, mas foram indevidamente lançadas em CFOP indevido. Diz que as NFs 2005, 2007, 2062, 2063, 2064, 2066, 2093, 2105, 2108, 2109, 2110, 2113, 2117, 2121, 2139, 2143, 2145, 2147, 2159, 2161, 2185, 2190, 2196, 2199, 2205, 2208, 2209, 2233, 2247 e 2248, devem ser excluídas do cálculo porque o crédito utilizado é legítimo.

O defendente alega que outro fato a ser analisado é quanto às NFs 6477 e 6469, escrituradas no CFOP 3102, que foram emitidas pelo estabelecimento autuado por importação, e se referem a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tanto que consta nos referidos documentos, registro do valor recolhido, o que comprova ter sido o crédito indevidamente escriturado. Observa que, nos exercícios de 2008 a 2010 (até agosto), por conta do programa de incentivos fiscais que era beneficiário, a escrituração fiscal não apresentou qualquer saldo devedor, conforme arrazoado nas preliminares. Diz que os livros fiscais que comprovam o fato estão juntados em cópias aos autos e o fisco pode atestar a veracidade desta informação mediante conferência das DMAs que apresentou, nas quais não constam qualquer valor a recolher.

Por esta razão, o defendant afirma que não houve aproveitamento ou utilização indevida de créditos fiscais e simplesmente a irregular escrituração, que não trouxe qualquer reflexo no recolhimento do imposto no período. Salienta que valor bem superior ao crédito foi estornado no exercício de 2010, comprovando a não utilização dos valores escriturados. Entende que a acusação fica elidida porque o fato denunciado “utilização indevida” não ficou caracterizado, por não ter acontecido qualquer repercussão financeira.

Quanto à infração 02, alega que, da mesma forma que identificou em relação à infração anterior, o crédito foi escriturado a mais no exercício de 2009, mas não utilizado, não causando qualquer repercussão financeira, ficando elidida a acusação por não ter se materializado. Por fim, o defendant pede a improcedência do presente Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 87 a 90 dos autos. Não concorda com as alegações defensivas e apresenta o entendimento de que o Auto de Infração em lide é totalmente procedente.

Inicialmente, registra que a empresa iniciou sua atividade em 09/10/1997 e que desde do exercício de 2003 sempre apresentou em sua conta corrente saldo credor de ICMS. Diz que não procede a

alegação apresentada na defesa do contribuinte de que o saldo credor de ICMS de R\$ 569.574,67 foi transferido do exercício de 2007, proveniente de formação de estoque para inicio de atividade.

Ressalta que em relação à infração 01, o defendant reconhece que as Notas Fiscais 6469 e 6477, escrituradas no livro de Entradas de Mercadorias com CFOP 3102, foram indevidamente lançadas como crédito. Que em relação às NFs 2005, 2007, 2062, 2063, 2064, 2066, 2093, 2105, 2108, 2109, 2110, 2113, 2117, 2121, 2139, 2143, 21472159, 2161, 2185, 2190, 2196, 2199, 2205, 2208, 2209, 2233, 2247 e 2248, o defendant alega devem ser excluídas do cálculo e que o crédito utilizado é correto, porque a mercadoria é identificada como Reatores semi industrializados, utilizados na produção de lâmpadas. Diz que tal alegação não procede, visto que o contribuinte adquire reator semi-industrial, que é utilizado parte no processo de industrialização e parte na comercialização.

No tocante a infração 02, informa que apesar de o autuado reconhecer que o crédito de ICMS foi lançado a mais, alega que o crédito foi escriturado, mas não utilizado, não causando qualquer repercussão financeira, devido à existência de saldo credor de ICMS no período. Diz que a vedação de utilização de crédito de ICMS nas entradas de mercadorias enquadradas no Regime da Substituição, esta prevista no art. 97 do RICMS/BA, que transcreveu.

Afirma que o autuado, por determinação legal, não pode utilizar crédito fiscal de ICMS nas entradas de mercadorias da Substituição Tributária para comercialização, e não pode ser acatada a alegação do autuado de que escriturou crédito de ICMS indevidamente, mas como não utilizou, não incorreu em nenhuma irregularidade passível de autuação, o argumento do autuado de que tal procedimento não gerou prejuízo ao Estado não é capaz ilidir a autuação.

Finaliza, dizendo que a exigência fiscal está amparada em provas concretas acostadas ao presente processo; foram indicados com clareza o infrator, as infrações praticadas pelo autuado, a base sobre qual o imposto foi cobrado e o valor do imposto devido. Pede a procedência do presente Auto de Infração.

À fl. 194 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que o autuante apurasse a atividade preponderante do autuado: industrial ou comercial. Se os benefícios concedidos afetam que tipo de operação: industrial, comercial ou ambas. Se a natureza do benefício anterior é igual ao atual, e qual a fundamentação legal para a acumulação de crédito.

Em atendimento ao solicitado, o autuante prestou informação fiscal à fl. 98, esclarecendo que o autuado, no período fiscalizado de 01/01/2008 a 31/12/2009, tinha como atividade principal a venda de mercadorias adquiridas de terceiros, representando valores correspondentes a mais de 90% de suas vendas. Também informa que a empresa, quando das entradas das mercadorias, utiliza CFOP diferente para mercadorias destinadas à comercialização e as destinadas ao processo de industrialização.

Informa, ainda, que no período fiscalizado o defendant não tinha qualquer benefício fiscal, foi beneficiado pelo Programa Desenvolve, com incentivo fiscal para suas atividades industriais, através da Resolução nº 127/2009, publicado no Diário Oficial de 23/12/2009, com fruição dos benefícios, contados a partir de 01/01/2010.

## VOTO

O presente processo foi encaminhado em diligência para o autuante prestar informações fiscais acerca das atividades do autuado. As informações prestadas pelo autuante não alteraram o conteúdo da acusação fiscal e não foram acostados aos autos quaisquer elementos que não fossem do conhecimento do defendant. Por isso, não houve a necessidade de encaminhar o PAF para intimar o autuado para tomar conhecimento da referida informação fiscal.

O primeiro item do presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de março, maio a novembro de 2008.

De acordo com as notas fiscais objeto da autuação e o demonstrativo elaborado pelo autuante às fls. 06/08 dos autos, trata-se de levantamento efetuado com reatores, tendo sido indicado nas informações complementares dos documentos fiscais o código NCM 8504.10.00.

Trata-se de mercadoria incluída no regime de substituição tributária, e de acordo com a Cláusula primeira do Protocolo ICMS 17/85, “nas operações interestaduais com lâmpada elétrica e eletrônica, classificada nas posições 8539 e 8540, reator e “starter”, classificados nas posições 8504.10.00 e 8536.50, respectivamente, todas da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM/SH, realizadas entre contribuintes situados nos Estados signatários deste protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às saídas subsequentes, bem como à entrada destinada a uso ou consumo do estabelecimento destinatário”.

O autuado informou que desenvolve atividade industrial, comercializando ainda produtos importados, muitos deles sujeitos ao regime de substituição tributária que, ao concluir o processo de importação, além de recolher o ICMS decorrente da operação, também recolhe o mesmo imposto por antecipação tributária.

Na informação fiscal, o autuante reconhece que o defensor desenvolve atividade industrial, dizendo que o contribuinte adquire reator semi-industrial, que é utilizado parte no processo de industrialização e parte na comercialização.

O § 1º da Cláusula primeira do Protocolo ICMS 17/85 prevê que o regime de que trata este Protocolo não se aplica à transferência de mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, nem às operações entre contribuintes substitutos industriais, sendo previsto no § 2º que na hipótese do parágrafo anterior, a substituição tributária caberá ao estabelecimento da empresa industrial ou ao contribuinte substituto destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa.

Considerando a condição do autuado de estabelecimento industrial, não foi efetuada a retenção do imposto pelo remetente da mercadoria, tendo em vista a previsão constante na Cláusula primeira do Protocolo ICMS 17/85 e, neste caso, cabe ao defensor, na condição de contribuinte substituto destinatário, utilizar o crédito fiscal e promover a retenção do imposto quando da saída da mercadoria.

Dessa forma, entendo que não se deve falar em crédito indevido em relação à operação efetuada com pagamento do imposto por antecipação, haja vista que a antecipação tributária vai acontecer na etapa seguinte, quando o defensor comercializar a mercadoria que tenha sido objeto de industrialização.

Em relação às mercadorias da substituição tributária, adquiridas e comercializadas pelo autuado sem qualquer industrialização, deveria ter sido pago o imposto por antecipação tributária. Entretanto, se foi dado tratamento de mercadorias do regime normal de tributação, cabe aplicar o disposto no § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96, exigindo-se a multa prevista no referido dispositivo legal. Neste caso, a exigência fiscal seria outra, podendo ser realizado novo procedimento fiscal para a devida apuração.

Considerando que não se aplica as regras da substituição tributária às operações entre contribuintes substitutos industriais, concluo pela insubsistência deste item do presente Auto de Infração, recomendando que seja realizado novo procedimento fiscal no sentido de apurar se nas

operações subsequentes foi efetuado o recolhimento do imposto, conforme alegado pelo defensor.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais nos documentos fiscais. Entradas de mercadorias destinadas à industrialização, procedentes do Estado de São Paulo, referente à NF 3534, de 18/11/2009 (fl. 39).

O defensor reconhece que o crédito foi escriturado a mais no exercício de 2009, mas alegou que não foi utilizado, não causando qualquer repercussão financeira, entendendo que ficou elidida a acusação por não ter se materializado.

Conforme estabelece o § 5º do art. 93 do RICMS-BA/97, vigente à época, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, mesmo que o imposto tenha sido destacado a mais do que o devido no documento fiscal. Ou seja, mesmo que tendo sido destacado o imposto de forma indevida, o crédito fiscal não pode ser apropriado, haja vista que no caso de erro do emitente do documento fiscal, o destinatário não deve se creditar de valor irregularmente destacado.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que os valores do imposto deveriam ser escriturados e debitados na época própria. Durante o procedimento fiscal é verificado o cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades lavra-se o Auto de Infração, haja vista que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar na constituição de crédito tributário. Quando da quitação do débito é que o contribuinte pode requerer a compensação de créditos fiscais acumulados, requerendo, inclusive, a emissão de Certificados de Crédito.

Como a nota fiscal objeto da autuação indica que a mercadoria foi remetida por empresa do estado de São Paulo, estando comprovada a irregularidade apontada, sendo apurados valores creditados indevidamente, é correto exigir-se o imposto com a lavratura do Auto de Infração. Mantida a exigência fiscal neste item da autuação.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL 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 123624.0009/12-5, lavrado contra **MARSCHALL INDÚSTRIA, COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$4.844,40**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2013

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA